



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **L. D.**, zastoupena Mgr. Danielem Keprtou, advokátem se sídlem Masná 10, Ostrava – Moravská Ostrava a Přívoz, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ostrava**, se sídlem nám. Sv. Čecha 8, Ostrava – Přívoz, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 2. 2009, č. j. 22 Ca 351/2008 – 89,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 2. 2009, č. j. 22 Ca 351/2008 – 89, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 11. 2. 2009, č. j. 22 Ca 351/2008 - 89, zamítl žalobu podanou žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“), kterou se domáhala zrušení rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava (dále jen „celní ředitelství“) ze dne 23. 10. 2006, č. j. 6635-02/06-1401-21, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Celního úřadu Karviná (dále jen „celní úřad“) ze dne 13. 6. 2006, č. j. 52164-05/06-1461-024, o vyměření daně z tabákových výrobků Golem směs extra a César směs ve výši 144 441 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že ve věci již rozhodl rozsudkem ze dne 1. 11. 2007, č. j. 22 Ca 507/2006 – 43. Protože ten však byl zrušen Nejvyšším správním soudem, znovu přezkoumal napadené rozhodnutí, vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování a přitom se řídil právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku. Protože mezi zpracovateli jednotlivých posudků nebylo sporu o tom, že předmětné zboží naplňuje pojmové znaky tabákového odpadu, uzavřel krajský soud, že posuzované zboží tabákovým odpadem je. Mezi zpracovateli posudků a analýz byl v okamžiku rozhodování celního ředitelství spor o to, zda je předmětné zboží způsobilé ke kouření bez dalšího zpracování. Krajský soud se dále soustředil na výklad (právem České republiky opět nedefinovaný) pojmu „použitelný ke kouření“ užitého v ust. § 101 odst. 3 písm. c) v bodě 2. zákona č. 353/2003 Sb., ve znění účinném do 30. 6. 2005 (dále jen „zákon o spotřebních daních“). „Použitelný ke kouření“ je podle jeho názoru tabákový odpad, který lze ke kouření použít. Tuto vlastnost musí mít bez dalšího (kromě běžného laického uživatelského) zpracování.

Proti sobě stojí na straně jedné stanovisko celně technické laboratoře Celního ředitelství (dále jen „CTL“) a stěžovatelkou předložený posudek, podle kterých není předmětné zboží způsobilé ke kouření běžným uživatelem bez dalšího průmyslového zpracování, a na straně druhé znalecký posudek Státní zemědělské a potravinářské inspekce (dále jen „SZPI“) se závěrem, že zboží vykazuje vlastnosti jinak děleného tabáku použitelného ke kouření, přičemž v průběhu zkoušení nebyly zjištěny žádné překážky nebo okolnosti, které by posuzované zboží činily nevhodným ke kouření či k výrobě tabákových výrobků. K odstranění rozporů v otázce použitelnosti předmětného tabáku ke kouření připustil krajský soud důkaz navržený celním ředitelstvím demonstrací kouření druhově identických výrobků v jednací síni. Takto bylo u ústního jednání prokázáno, že dutinka naplněná každým z druhů předmětného zboží (Golem i César) po zapálení hoří, hořet při běžném kouření nepřestane, a to ani při přerušení tahu, přičemž zhasnutí takto laicky vyrobené cigarety bylo dosaženo až uhašením cigarety o popelník. Kouř vzniklý hořením lze též bez problémů vdechnout. V řízení tak bylo prokázáno, že předmětné zboží lze při běžném laickém kuřáckém užití kouřit bez jakéhokoliv dalšího zpracování. Za zcela účelovou označil krajský soud v této souvislosti námitku stěžovatelky, že neví, co vlastně bylo zapáleno, v čem to bylo zkoumáno, odkud to pochází a jak se to dostalo do dispozice celního ředitelství. K demonstraci bylo použito druhově identické zboží, v identických obalech, od identických dodavatelů. S ohledem na to, že demonstrace již byla provedena (lhostejno kým), zamítl krajský soud důkazní návrh stěžovatelky na demonstraci kouření jejím figurantem. S ohledem na výsledky demonstrace se již krajský soud nezabýval žalobní námitkou, že jediný, kdo skutečně zkoumal zboží zabavené u stěžovatelky, byla CTL, která se k otázce způsobilosti ke kouření vyjádřila negativně, a pro nadbytečnost neprovedl navrhované důkazy, a to dotaz na SZPI a na autora posudku SZPI, výslech Ing. J. a dotaz na společnost Analab. Rozpory mezi jednotlivými posudky byly provedenou demonstrací odstraněny, neboť se jedná o jinou cestu vedoucí ke stejnému cíli a dosahovat tohoto cíle duplicitně by bylo v rozporu se zásadou rychlosti a hospodárnosti řízení. Jakkoliv ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. stanoví, že soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí, žádné ustanovení právního řádu nezakazuje řádně zjistit skutkový stav ke dni vydání napadeného rozhodnutí i v průběhu soudního řízení, tj. právní řád nezakazuje dokazování doplnit. Naopak § 77 odst. 2 věta první s. ř. s. výslovně stanoví, že v rámci dokazování může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem. Takto provedené důkazy tvoří integrální součást dokazování provedeného ve správním řízení (§ 78 odst. 6 s. ř. s.). Předmětné zboží „Golem“ a „César“ je použitelné ke kouření, proto je podle § 101 odst. 3 písm. c) bodu 2. zákona o spotřebních daních předmětem spotřební daně. Za účelovou považuje krajský soud námitku stěžovatelky, že tímto důkazem mohlo být objasněno jen, zda surovina hoří (otázka, zda ji lze kouřit, je otázkou zcela jinou), a pokud hořela, může se o jakékoliv surovině, z níž se podaří vyrobit cigaretu a tato bude hořet, tvrdit, že se dá kouřit. K tomu krajský soud odkázal na interpretaci pojmu „použitelný ke kouření“. Kouřením je pak nutno chápat proces, kdy člověk ústy vdechuje do plic kouř vzniklý hořením jakékoliv suroviny. Demonstrací bylo prokázáno, že při hoření předmětného zboží kouř vzniká a že běžný uživatel je schopen jej ústy do plic vdechnout. Krajský soud se neztotožnil s názorem celního ředitelství, že „použitelným ke kouření“ je jakýkoliv tabákový odpad, který nebyl ve vztahu k jeho případnému kouření denaturalizován a že pokud by byla předložena jakákoliv komodita, a to i netabáková, kterou by bylo možno kouřit, pak by i tato podléhala dani. Tento názor je v rozporu s dikcí ust. § 2 odst. 2 zákona o spotřebních daních, které určuje, co je předmětem spotřební daně. Je všeobecně známo, že kouřit lze např. bramborovou natí, ale ta není v zákoně o spotřebních daních určena jako předmět spotřební daně. Proto krajský soud zamítl i důkazní návrh stěžovatelky na demonstraci hoření či kouření jiných komodit jako je listí, kůra stromů, neboť jejich kouření je pro danou věc irelevantní.

Podle krajského soudu není důvodná ani námitka, že vnitrostátní právní úprava je v rozporu se směrnicí Rady ES č. 95/59/ES o daních jiných než daních z obrátu, které

ovlivňují spotřebu tabákových výrobků (dále jen „směrnice“), podle které má být za tabák ke kouření považován tabákový odpad, který je určen (nikoliv použitelný, vhodný) ke kouření. Stěžovatelka zřejmě vychází z nesprávného překladu čl. 5 směrnice, byť takto publikovaného v českém vydání Úředního věstníku ES. Soudní dvůr ES již v rozhodnutí ze dne 6. 10. 1982 CILFIT (283/81 Rec. 1982, p. 3415) dospěl k závěru, že výklad ustanovení právního předpisu Společenství vyžaduje srovnání různých jazykových verzí a každé ustanovení práva ES je třeba posuzovat v jeho celkové souvislosti a vykládat s ohledem na všechna ustanovení práva ES, jeho cíle a stav vývoje k datu, kdy má být dotčené ustanovení práva uplatněno. K řádné aplikaci práva tak není vyloučeno srovnání více jazykových verzí, aby byl řádně zjištěn účel a smysl příslušného ustanovení. Čl. 5 směrnice používá v českém překladu ve vztahu k tabáku pojem „vhodný ke kouření“ a ve vztahu k tabákovému odpadu „určen ke kouření“. Tato odchylka se však již neobjevuje v ostatních jazykových verzích. Krajský soud po srovnání sestavil tabulku překladů čl. 5 směrnice v různých jazykových verzích, z níž je zřejmé, že smyslem je zdanit tabákové výrobky (lhostejno zda tabák či tabákový odpad), který je použitelný ke kouření, přičemž „určení“ ke kouření je zcela nerozhodné, rozhodné je naopak kritérium „použitelnosti“.

K žalobní námitce, že platební výměr je postižen neúplným názvem, množstvím a sazbou daně, kdy není zřejmé, zda a případně o jaké zboží stěžovatelky se jedná a že z něj není patrné, zda měla toto zboží skladovat či dopravovat, krajský soud uvedl, že v platebním výměru je zboží a jeho množství a sazba daně určeny takto: KN 2401, označení VV – Tabák César, Golem, MJ - kg, množství – 218,85, sazba Kč/kg 660, spotřební daň 144441,0000. Ve výroku platebního výměru, v jehož záhlaví je stěžovatelka uvedena jako daňový subjekt, je uveden text: „(...) Vám vyměřuje jako osobě skladující (dopravující) vybrané výrobky (...)“. Jistě by bylo možno toto zboží identifikovat přesněji tak, aby nemohlo být zaměněno s žádným množstvím téhož druhu, ale takový nedostatek za situace, kdy u stěžovatelky nebylo zajištěno jiné zboží César a Golem, nemůže vést k závěru o nepřezkoumatelnosti předmětného rozhodnutí. Tento závěr podporuje označení zboží v protokolech o místních šetřeních, jimž byla vždy přítomna zástupkyně stěžovatelky, dále označení zboží v rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků ze dne 19. 10. 2004, označení zboží v záznamu o vydání zboží podepsaném stěžovatelkou, jakož i její vyjádření v protokole z 19. 10. 2004, odvolání ze dne 21. 10. 2004 a vyjádření stěžovatelky ze dne 2. 5. 2006, z nichž je zřejmé, že stěžovatelka neměla žádných pochybností o totožnosti předmětného zboží. Za situace, kdy předmětné zboží nelze zaměnit s jiným zbožím zajištěným u stěžovatelky, nelze přisvědčit námitce o jeho nedostatečné identifikaci. V této souvislosti odkázal krajský soud na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 3. 10. 2002, sp. zn. 22 Cdo 1474/2002. Stejně tak stěžovatelka vždy věděla, že je řízení proti ní vedeno jako proti skladovateli předmětného zboží, nikoliv dopravkyni. Vytýkané skutečnosti, i kdyby je krajský soud shledal vadami prvostupňového správního rozhodnutí, tak nemohly mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé, ani nezpůsobují jeho nepřezkoumatelnost či nesrozumitelnost a nejsou důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí.

K duplicitnímu zdanění u dovozců stěžovatelka kromě obecného tvrzení neoznačila jediné konkrétní daňové řízení, které by mělo být duplicitní ke zdanění provedenému napadeným rozhodnutím. Pokud tak učinila v průběhu jednání, stalo se tak v rozporu s ust. § 71 odst. 2 a § 72 odst. 1 s. ř. s., neboť to bylo až po uplynutí lhůty k podání žaloby, tj. opožděně. Krajský soud proto ke konkretizaci této námitky u jednání nemohl přihlížet, a z toho důvodu zamítl i její důkazní návrhy. Vzhledem k opožděnému uplatnění se krajský soud nemohl zabývat žalobními body, v nichž stěžovatelka namítala, že správní řízení jsou vedena vůči jednotlivým koncovým podnikatelům, kteří celou situaci nijak nezpůsobili, a to přesto, že povinnost odvodu spotřební daně je již na dovozci a že nemůže být jedno, jak správní orgány právně kvalifikují předmětné zboží, když jejich protiprávní kvalifikaci se stěžovatelka bránila a bylo-li zboží překvalifikováno, pak jí byla vzata možnost obrany. K námitce, že pan K. byl zproštěn obžaloby v trestní věci

Krajským soudem v Hradci Králové, krajský soud uvedl, že ji považuje za zcela irrelevantní. Soud by byl vázán pravomocným rozhodnutím odsuzujícím, nikoli však rozhodnutím zprošťujícím, navíc nepravomocným. Kritéria trestního práva pro uznání obžalovaného vinným jsou odlišná od kritérií zákona o spotřebních daních. Proto nelze rozhodnutí vydané v trestní věci automaticky přenášet a vyvozovat z něj důsledky pro toto řízení, kde, na rozdíl od řízení trestního, není vůbec relevantní otázka nebezpečnosti vytykaného jednání pro společnost, otázka zavinění a jeho formy, atd. Z tohoto důvodu krajský soud také zamítl návrh na doplnění dokazování, a to dotaz na celní ředitelství, zda trestní stíhání pana K. nesměřovalo i ke zboží, které bylo zabaveno stěžovatelce a je předmětem tohoto řízení.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž namítala, že napadený rozsudek je nezákonný, neboť je založen na nesprávném posouzení právních otázek. Dále vytykala vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu a při zjišťování skutkové podstaty nebylo postupováno v souladu s předpisy upravujícími řízení před správním orgánem. Krajský soud postupoval v rozporu s ust. § 75 a § 77 odst. 2 s. ř. s., neboť při rozhodování nevycházel ze skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, nýbrž ze skutkového stavu zjištěného v důsledku nesprávně prováděného dokazování nad rámec řízení o přezkumu správního rozhodnutí. V době rozhodování celního úřadu byl skutkový stav ve vztahu k subsumpci pod ust. § 101 odst. 3 písm. c) bod 2. zákona o spotřebních daních založen toliko na analýze CTL k sazebnímu zařazení zboží, z něž však jednoznačně vyplývá, že zkoumaný vzorek nelze bez dalších úprav kouřit. Tento závěr přijala CTL na základě provedených zkoušek kouření. Přesto celní úřad vyměřil stěžovatelce spotřební daň z tabákového odpadu, který je použitelný ke kouření. Tedy již toto rozhodnutí nemělo oporu v provedených důkazech a ve skutkové situaci. Stanovisko CTL je jediným důkazem v celém správním i soudním řízení, jenž se vztahuje přímo ke zboží zajištěnému u stěžovatelky. Skutkový stav v době rozhodování správního orgánu byl založen toliko na posudku SZPI, a to přesto, že tento posudek není ve vztahu k posouzení rozhodných skutečností relevantní, resp. dostatečný. Z posudku SZPI pouze vyplývá, že provedeným rozbořením a naplněním do cigaretových dutinek (nikoli odpovídajícím pokusem hoření a kouření) bylo zjištěno, že předložený vzorek vykazuje vlastnosti jinak děleného tabáku, zlomky tabákových listů, použitelného ke kouření ve smyslu ust. § 1 písm. e) bod 1 vyhl. č. 344/2003 Sb., kterou se stanoví požadavky na tabákové výrobky k provedení zák. č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích (dále jen „vyhláška č. 344/2003 Sb.“). Tedy pokud posuzovaný vzorek vykazuje vlastnosti „jinak děleného tabáku“, nelze bez dalšího doplnění ze strany SZPI dospět k jednoznačnému závěru, že zkoumaný vzorek je „jinak děleným tabákem“. SZPI vydala stanovisko pouze v vztahu k naplnění podmínek podle zákona č. 110/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákona o potravinách“), které jsou kvalitativně i formálně zcela odlišné od podmínek, resp. formálních znaků, stanovených zákonem o spotřebních daních. Správní orgán za situace, kdy z provedených důkazů plyne, že zajištěné zboží nelze bez dalšího zpracování kouřit (analýza CTL) a že vykazuje vlastnosti jinak děleného tabáku (posudek SZPI), bez dalšího dokazování, resp. s vyloučením důkazů navržených stěžovatelkou, dospěl k závěru, že zajištěné zboží je tabákovým odpadem, který je použitelný ke kouření. Tento právní závěr nemá žádnou oporu v provedeném dokazování a jeho správnost je zcela zpochybňována obsahem správního spisu. Dokazování ve správním řízení bylo neúplné a nedostatečné. Krajský soud může provádět dokazování v rozsahu, v jakém je považuje za nutné tak, aby mohl posoudit oprávněnost žaloby, nemá však zásadním způsobem doplňovat nebo nahrazovat neúplnost dokazování provedeného správním orgánem, jak se stalo v tomto případě. I kdyby z důkazu provedeného krajským soudem (demonstrace kouření) bylo možné učinit skutkové zjištění, že vzorek hoří a v hoření nezhasíná, pak by teprve v soudním řízení byl proveden důkaz, ze kterého by bylo lze za existence dalších relevantních důkazů dospět k závěru, že vzorek

je použitelný ke kouření. Krajský soud tak nahrazoval nedostatečnou a laxní činnost správních orgánů a de facto těžště dokazování ve správním řízení přenesl do soudního řízení, což je nepřijatelné a v rozporu se zásadami řízení před správním orgánem, jakož i zásadami a účelem správního soudnictví vůbec. Závažnost těchto okolností je významně zvýšena tím, že jsou dotčena základní práva stěžovatelky, kdy daně a poplatky lze ukládat toliko na základě zákona. Za této situace provedení důkazu demonstrativní zkouškou hoření stěžovatelkou dosud neztotožněné věci za pomoci dosud neztotožněné plničky bylo porušeno ust. § 77 s. ř. s. Demonstrativní zkouška hoření byla provedena účelově tak, aby vzorek vypadal, že bez tahu nezhasíná. Z obrazového záznamu je více než zřejmé, že obezřetnost zaměstnance generálního ředitelství je víc než patrná a s „kouřením“ běžného „kuřáka“ nemá nic společného. Znemožněním provedení obdobného důkazu stěžovatelkou byla porušena rovnost účastníků řízení a celní ředitelství bylo bezdůvodně zvýhodněno. Podle stěžovatelky se krajský soud vůbec nevypořádal s tím, že celní ředitelství neprokázalo původ vzorku věci užitého při demonstraci provedené u jednání, ani původ použité plničky, přičemž nelze vyloučit, že se jedná o vzorek zcela odlišný od zboží zajištěného u stěžovatelky a plničku technologické úrovně, která v době zajištění zboží nebyla na běžném trhu k dispozici. Jelikož celní úřad v době vydání platebního výměru měl k dispozici analýzu CTL, která posuzovala právě zboží zajištěné u stěžovatelky, a z ní je patrné, že předmětné zboží nelze bez dalšího kouřit, pak další dokazování je nadbytečné. Poukazovala-li stěžovatelka na důkazy, které se přímo nevztahovaly ke zboží u ní zajištěnému, bylo to ze zásadních důvodů, a to z důvodu procesní jistoty a s ohledem na zkušenost s postupem správců daně a správního orgánu. Stěžovatelka namítala, že SZPI není oprávněna vydávat stanoviska a posudky k naplnění či nenaplnění podmínek jednotlivých skutkových podstat zákona o spotřebních daních a citovala v této souvislosti ust. § 1 a 2 zákona o potravinách a ust. § 3 zákona č. 146/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o SZPI“). Krajským soudem zmiňované oprávnění SZPI podle ust. § 3 odst. 4 písm. b) zákona o SZPI se systematicky vztahuje jen k posouzení podmínek stanovených prováděcími předpisy k zákonu o potravinách. SZPI není univerzální složkou státní správy zajišťující všeoborové posudky a analýzy. Závěr SZPI, že zkoumané vzorky splňují podmínky podle ust. § 1 písm. e) bod 1 vyhlášky č. 344/2003 Sb., je zcela pro posouzení otázky zákonnosti rozhodnutí správního orgánu irelevantní. Stejně tak její závěr, že zkoumané vzorky splňují podmínky ust. § 101 odst. 3 písm. c) bod 1 zákona o spotřebních daních, je zcela bez významu. Takové posouzení SZPI nepřislouší, neboť se jedná o právní kvalifikaci spotřební daně, k čemuž není kompetentní. Lze připustit, že dílčí výsledky SZPI je možné jako důkaz použít, nikoliv však závěry ve vztahu k zákonu o spotřebních daních. Termíny vhodnosti, použitelnosti či možnosti kouření posuzuje SZPI v režimu zákona o potravinách a zákona o SZPI a mají zcela jiný význam a obsah než obdobné termíny v zákoně o spotřebních daních. S ohledem na tyto okolnosti měli být slyšeni jak soudní znalec, tak i zástupci SZPI, případně měl být vypracován revizní znalecký posudek nebo věc vrácena správnímu orgánu k dalšímu řízení. Také vyloučení soudního přezkumu z důvodu opožděnosti konkretizace žalobních námitek krajským soudem je zcela v rozporu s ust. § 71 odst. 2 s. ř. s. a § 75 odst. 2 s. ř. s. Krajský soud postupoval v rozporu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, protože nahrazení dokazování ve správním řízení provedením hoření neznámého vzorku rozporu mezi jednotlivými posudky a znaleckým posudkem nevyjasnil. Stěžovatelka nesouhlasí s názorem, že zboží zajištěné u ní je vhodné či způsobivé ke kouření. Nelze přisvědčit názoru, že cokoliv má původ v tabáku, je vhodné či způsobivé ke kouření, když kouření má nepochybně mnohem užší význam než-li hoření a bez náležitého zjištění kvalitativních, obsahových a dalších rozhodujících zjištění ve vztahu ke „kouřitelnosti“ nelze k tomuto závěru dospět. Z rozhodnutí krajského soudu není jednoznačně seznatelné, že zajištěné zboží má být zbožím ve smyslu § 101 odst. 3 písm. c) bod 1. nebo ve smyslu § 101 odst. 3 písm. c) bod 2. zákona o spotřebních daních. Přitom právní kvalifikace, zejména během daňového řízení, je zásadní. Správní soud nemůže změnit právní

kvalifikaci učiněnou správním orgánem. V takovém případě mělo být rozhodnutí správního orgánu zrušeno.

S právním názorem, že „tabákový“ musí mít svůj původ v tabáku se stěžovatelka ztotožňuje jen částečně, neboť v daném případě při zpracovávání tabákové suroviny a výroby tabákových výrobků jsou v rámci postupných výrobních kroků spotřebovávány různé, tedy nejen tabákové, suroviny a příměsi a odpad vzniklý při zpracovávání tabáku nemusí nutně mít podstatné vlastnosti tabáku. V každém případě však nebyl proveden byť jediný důkaz, který by původ zajištěného zboží prokazoval, tedy jakým způsobem a v rámci jakého výrobního procesu toto zboží ve své konečné podobě vzniká. Mezi zpracovateli jednotlivých posudků jsou významné rozpory co do základní povahy zajištěného zboží. Veškeré závěry učiněné ve správním a soudním řízení jsou zcela spekulativní a nemají oporu v provedených důkazech.

Žalobní námitkou tendenčního a šikanózního postupu výkonu státní moci vůči obchodníkům na konci řetězce se krajský soud nezabýval vůbec, jakož i námitkou duplicitního zdanění. Námitka byla navíc jednoznačně určitá, neboť uvedla dovozce zajištěného zboží, kteří jsou správci daně, celnímu ředitelství i krajskému soudu dostatečně známí. Přitom stěžovatelce nemůže jít k tíži skutečnost, kterou ani konkretizovat nemůže. Pokud je daňové řízení neveřejné a informace z něj vyplývající podléhají mlčenlivosti, obtížně může stěžovatelka označit konkrétní daňové řízení. Daň je pak vymáhána jak vůči konečným prodejcům, tak i vůči dodavatelům, jakož i dovozcům. Stěžovatelka uvádí, že spotřební daň je takto vybírána opakovaně a že u koncových prodejců nemá být vybírána. Tomuto tvrzení svědčí také trestní řízení pana K., který je stíhán právě ve spojitosti s povinností zaplatit spotřební daň ze zboží zajištěného u stěžovatelky. Nepravomocné rozhodnutí trestního soudu pochopitelně nemůže být pro krajský soud závazné, avšak nelze pominout zjevné skutečnosti, které z tohoto trestního řízení vyplývají. Je velmi pravděpodobné, že daňová správa po panu K. vymáhá zaplacení spotřební daně a že tato daň je tak vymáhána nejméně dvakrát. Právě tyto skutečnosti měly být předmětem dokazování. Navíc nejsou pro soud novinkou, nýbrž jsou mu známy i z jiných řízení vedených u tohoto i jiných soudů, včetně Nejvyššího správního soudu. Krajský soud měl otázku doplnění dokazování a odmítnutí návrhu stěžovatelky posuzovat u obou účastníků v rovnováze a nikoliv toliko ve prospěch celního ředitelství. Stěžovatelka dále namítala, že v obdobných případech je správními orgány i soudy rozhodováno rozdílně, kdy v některých případech dokonce bylo zajištěné zboží vráceno zpět, a tedy umožněno s tímto zbožím dále obchodovat, což je v rozporu se základním principem správního rozhodování, a to povinnosti rozhodovat v obdobných případech obdobným způsobem. Stěžovatelka proto z výše uvedených důvodů navrhla zrušit rozsudek krajského soudu a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Současně navrhla přiznání odkladného účinku této kasační stížnosti. V důsledku postupu správního orgánu byla nucena ukončit svou podnikatelskou činnost a výkon napadeného rozhodnutí by pro ni znamenal nenahraditelnou újmu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplynulo, že dne 18. 10. 2004 provedl celní úřad v provozovně stěžovatelky místní šetření, v jehož průběhu byly odebrány vzorky tabákových výrobků zn. Golem směs extra a César směs a veškeré výrobky těchto obchodních názvů, které se nacházely v provozovně, byly zajištěny. Dne 19. 1. 2005 vydalo Celní ředitelství Ostrava stanovisko k celnímu sazebníku u odebraného vzorku „Směs César – surová odřapikovaná nefermentovaná Virginia 150g“ deklaranta „Draspol“, v němž uvedlo, že vzorek nelze bez dalších

úprav kouřit, tabák ke kouření z něj lze vyrobit, složením se jedná o plošné částice, úlomky žil a řapíku, ojediněle cizorodou látku. Následně dne 27. 1. 2005 vydalo Celní ředitelství Ostrava stanovisko k celnímu sazebníku u odebraného vzorku „Směs Golem extra – nezpracovaná surovina 150 g“ deklaranta „Draspol“, v němž uvedlo, že vzorek nelze bez dalších úprav kouřit, tabák ke kouření z něj lze vyrobit, složením se jedná o plošné částice, úlomky žil a řapíku (viz č. listu 12, 13 správního spisu). Poté dne 13. 6. 2006 vyměřil celní úřad platebním výměrem stěžovatelce spotřební daň ze zajištěných tabákových výrobků ve výši 144 441 Kč. Stěžovatelka podala proti platebnímu výměru odvolání, které celní ředitelství zamítlo, přičemž vycházelo mimo jiné z posudku SZPI vydaného pro účely trestního řízení vedenému proti R. K. Z posudku SZPI vyplývá, že předložené vzorky César a Golem, které byly předány SZPI dne 13. 4. 2006, aniž by na jejich obalech byla uvedena šarže a datum výroby, „vykazují vlastnosti jinak děleného tabáku (zlomky tabákových listů) použitelného ke kouření ve smyslu § 1 písm. e) bodu 1 vyhlášky č. 344/2003 Sb.“

Podle ust. § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních se tabákem ke kouření pro účely tohoto zákona rozumí dle bodu 1. řezaný nebo jinak dělený tabák, kroucený, zvlákněný nebo lisovaný do bloků a vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování, dle bodu 2. tabákový odpad upravený pro konečného spotřebitele, který nespadá pod písmena a) a b) a který je použitelný ke kouření, nebo dle bodu 3. tabák ke kouření obsahující více než 25 % hmotnosti tabákových částic užších než 1 mm; jedná se o jemně řezaný tabák určený pro ruční výrobu cigaret.

Podle ust. § 1 písm. e) vyhlášky č. 344/2003 Sb. se pro účely této vyhlášky rozumí tabákem ke kouření řezaný nebo jinak dělený tabák, kroucený, zvlákněný nebo lisovaný do bloků a vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování, a tabákový odpad upravený pro spotřebitele, který nespadá pod písmena b), c) a d) a který je použitelný ke kouření.

K první stížní námitce, že se krajský soud odmítl zabývat některými žalobními námitkami pro jejich pozdní konkretizaci, tj. námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud zřejmě zaměnil rozšíření žalobních bodů a jejich konkretizaci. Postup soudu ve správním soudnictví je v těchto situacích odlišný. Ke konkretizaci žalobních bodů se Nejvyšší správní soud vyslovil např. v rozsudku ze dne 30. 10. 2008, č. j. 2 Afs 132/2007 - 62, dostupném na www.nssoud.cz, v němž uvedl, že „krajský soud může věcně projednávat žalobu jen za předpokladu, že žalobní body jsou dostatečně konkrétní. Nejsou-li, musí se pokusit o odstranění této vady žaloby. Teprve nepodaří-li se soudu tímto postupem odstranit vady žaloby, např. proto, že žalobce na řádně doručenou výzvu soudu ve lhůtě soudem stanovené nereaguje, je v rozsahu, v jakém jsou žalobní důvody nekonkrétní či neurčité, žaloba neprojednatelná. Krajský soud se však nekonkrétním žalobním bodem odmítl zabývat bez toho, aby se o odstranění vady žaloby pokusil, čímž zatížil řízení před sebou vadou, která mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, neboť znemožnil věcné projednání žalobního bodu.“ Podle názoru stěžovatelky nemůže být totéž zboží zdaňováno duplicitně jak u dodavatele, tak u skladovatele a koncového prodejce, anebo „šikanózně“ až u koncového prodejce, ač spotřební daň měl odvést první v tomto řetězci. K této právní otázce podle Nejvyššího správního soudu směřovaly odmítnuté žalobní námitky, jejichž konkretizací chtěla stěžovatelka poukázat na řízení u jejích dodavatelů a doložit, že k takovému buď opakovanému či naopak „šikanóznímu“ zdaňování zboží dochází. Dále namítala nemožnost právní překvalifikace u zboží, které bylo u ní zajištěno v průběhu správního řízení. Názor krajského soudu, že tyto žalobní námitky jsou příliš obecné, je neprávny, neboť právní posouzení zákonné možnosti opakovaného zdanění předmětného zboží či zákonné možnosti zdanění koncového prodejce by bylo dostatečnou reakcí na její žalobní námitky týkající se duplicity a „šikanóznosti“. Totéž lze konstatovat v případě odmítnutí žalobní námitky týkající se posouzení

možnosti překvalifikace (podřazení pod jiný bod ust. § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních) v průběhu správního řízení. Krajský soud pochybil, pokud se odmítl těmito žalobními námitkami zabývat, a svým nezákonným postupem zatížil řízení vadou způsobující nepřezkoumatelnost jeho rozsudku, a také porušil právo stěžovatelky na spravedlivý proces. V této souvislosti je také nepřezkoumatelná úvaha krajského soudu ve vztahu k trestnímu řízení vedenému proti panu K. Obecně lze souhlasit se závěry krajského soudu k otázce irelevance kritérií trestního práva pro řízení podle zákona o spotřebních daních a o „vnášení“ soudního rozhodnutí v trestní věci do soudního řízení správního. Stěžovatelka však poukazovala na „poznatky“ trestního řízení vedeného proti panu K. právě v souvislosti s nevypořádanou námitkou duplicity zdaňování identického zboží, avšak krajský soud se případnou relevancí namítaných poznatků z tohoto řízení právě v souvislosti s výše uvedenou právní otázkou vůbec nezabýval.

Stížní námitku vztahující se k oprávnění SZPI vydávat posudky použitelné i pro účely posouzení zboží spadajícího do kategorií podle zákona o spotřebních daních shledává Nejvyšší správní soud nepřipustnou, neboť se jí již zabýval v rozsudku ze dne 30. 10. 2008, č. j. 7 Afs 26/2008 – 69, jímž byl předchozí rozsudek krajského soudu v této věci zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení. Právním názorem Nejvyššího správního soudu byl poté krajský soud vázán. Také Nejvyšší správní soud je v řízení o další kasační stížnosti vázán právním názorem vysloveným ve svém předchozím rozsudku, neboť i přípustnost další kasační stížnosti je omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v téže věci dosud nevyřešil (§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.). Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, publikovaný pod č. 1723/2008 Sb. NSS a dostupný na www.nssoud.cz, je tato vázanost prolomena v případě změny skutkových zjištění či právních poměrů nebo dojde-li k podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i Nejvyšší správní soud povinen respektovat v novém rozhodnutí. Takový případ nastane např. tehdy, uváží-li v mezidobí o rozhodné právní otázce jinak Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Evropský soudní dvůr, ale i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v řízení podle ust. § 17 s. ř. s. nebo plénum či kolegium ve stanovisku přijatém podle ust. § 19 s. ř. s. Nejvyšší správní soud však v dané věci neshledal žádný důvod pro odchýlení se od svého právního názoru vysloveného v rozsudku ze dne 30. 10. 2008, č. j. 7 Afs 26/2008 – 69.

Namítala-li stěžovatelka, že z posudku SZPI nevyplývá, že se jedná o „tabákový odpad použitelný ke kouření“ ve smyslu § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních, Nejvyšší správní soud k této námitce uvádí, že účelem analýzy vzorku předloženého SZPI není provádět právní kvalifikaci, ale zjistit akreditovanými metodami obsah a vlastnosti vzorku ve smyslu kritérií vyhlášky č. 344/2003 Sb., tedy zjistit, zda vzorek vykazuje složení a vlastnosti, pro něž jej lze zařadit pod některou z kategorií uvedených v ust. § 1 citované vyhlášky. To však nevyklučuje jeho použitelnost jako jednoho z důkazních prostředků v řízení o spotřební dani. Právní hodnocení a podřazení kontrolovaných výrobků pod zákonem specifikované kategorie je pak výsledkem úvah celního úřadu. Zařazení určitého výrobku do kategorie vymezené zákonem o spotřebních daních tak musí vyjít ze skutkových zjištění týkajících se jak složení odebraného vzorku výrobku (zda se jedná o výrobek pocházející z tabákové suroviny nebo o vedlejší produkt výroby tabákových výrobků), tak jeho vlastností, z nichž jednou je použitelnost ke kouření průměrným spotřebitelem. K posouzení těchto skutkových otázek slouží právě posudky, které zkouškou odebraného vzorku určitými postupy zjistí vlastnosti a obsah jednotlivých složek, včetně jejich poměru. Celní orgány a soud by pak měly v případě rozporů mezi jednotlivými posudky především hodnotit, zda zpracovatel posudku má akreditovány metody k provádění jednotlivých zkoušek či nikoliv, neboť je to právě postup podle akreditace, který zvyšuje jistotu a spolehlivost výsledků laboratorních měření, rozborů a způsobu nakládání s předloženými vzorky. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že CTL ke dni

posuzování neměla akreditovanou metodu ke zkoušení tabákových výrobků. To však samo o sobě nevylučuje použití jejího stanoviska ve správním a soudním řízení. Teprve ale SZPI použila akreditované metody pro zkoušku předložených vzorků Golem a César, a to i přístrojovou metodu - rutinní analytický nakuřovací přístroj (podle ČSN ISO 3402 – Tabák a tabákové výrobky – Atmosféra pro kondicionaci a zkoušení). Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že v případě stěžovatelky však nebyl posudek SZPI vypracován na zboží u ní zajištěné. Proto by mohl prokazovat, že zboží zajištěné u stěžovatelky je použitelné ke kouření, jen v případě, že bude prokázáno, že vzorky, které zkoumala SZPI, jsou svým složením shodné se zbožím u ní zajištěným, tj. mají vlastnosti rozhodné pro posouzení jejich použitelnosti ke kouření shodné s tímto zbožím. Je tedy na celních orgánech, aby tuto skutečnost prokázaly. Nepodaří-li se jim to, nelze na základě posudku SZPI o zboží zajištěné u stěžovatelky nic usuzovat.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje také na to, že to byly právě skutkové, nikoliv právní rozpory, které bylo nutno odstranit, aby bylo možné učinit jednoznačný závěr, že v případě zboží zajištěného u stěžovatelky se jednalo o tabákový odpad použitelný ke kouření. Krajský soud za účelem odstranění rozporů doplnil dokazování, což je sice racionální a účelný postup, jímž mohou být určité skutečnosti prokázány či vyvráceny, ovšem pouze tehdy, bylo-li by takto demonstrováno hoření a kouření vzorku zajištěného u stěžovatelky. Ze soudního spisu však není zřejmé, jaký výrobek byl k provedení důkazu použit, když není zaprotokolován, případně obrazově zachycen, název, složení, číslo šarže, rok výroby apod. Dále není vůbec zřejmé, zda daný výrobek, byť by měl značku „Golem směr extra“ nebo „César směr“, byl vyroben za stejných výrobních podmínek, a tudíž jeho vlastnosti by byly stejné jako vlastnosti výrobků zajištěných u stěžovatelky. Shodnost názvu a výrobce neznamena, že složení výrobku v roce 2009 má stejné vlastnosti jako v roce 2004. Výrobní podmínky, jejichž součástí je dávkování a poměr jednotlivých složek výrobku, způsob výroby, původ surovin aj. se mohou měnit v průběhu času, přičemž název zboží se nemění. Nelze proto bez dalšího konstatovat, že bylo při dokazování použito stejné zboží jako zboží stěžovatelky. Také např. posudky SZPI se vztahují vždy ke zboží identifikovanému názvem, množstvím a číslem šarže či datem výroby, kdy právě shodné číslo šarže či datum výroby zaručuje, že právě toto zboží bylo vyrobeno za stejných výrobních podmínek. Totéž platí k použitelnosti posudku SZPI pro řízení ve věci stěžovatelky. Je zcela nepřijatelné, aby byly výsledky zkoušek vzorků odebraných u jiného kontrolovaného subjektu, u nichž není zřejmé, zda jsou shodné i co do výrobních podmínek s výrobky stěžovatelky, brány v úvahu ve vztahu ke stěžovateli. Závěr učiněný v takovém případě by totiž vycházel nikoliv z náležitě zjištěného skutkového stavu, ale z pouhé domněnky, že vzorky, které analyzovala SZPI a které byly použity při dokazování hoření a kouření v soudním řízení, jsou shodné (srov. Závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 29. 5. 2009, č. j. 4 Ads 163/2008 - 49, publikovaném na www.nssoud.cz). Totéž lze uvést i o plničce. Ze spisu rovněž není vůbec zřejmé, jaká plnička byla pracovníkem celního ředitelství použita, a není nijak prokázáno, že se jedná o plničku, která byla na trhu k dispozici v roce 2004. V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudek ze dne 30. 10. 2008, č. j. 2 Afs 132/2007 – 62, dostupný na www.nssoud.cz, v němž mimo jiné uvedl, že „Povinností celního ředitelství bylo vypořádat se věcně se závěry předložených posudků a postavit najisto, jaký byl skutkový stav, tj. zejména zda došlo od vyhotovení stěžovatelkou předložených posudků k nějakému technickému vývoji, zda tedy lze tabák Golem kouřit pomocí plničky Garant atp. Jak již judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 11, (č. 1572/2008 Sb. NSS, www.nssoud.cz), vyjde-li v určitém daňovém řízení najevo, že v jiném daňovém řízení dospěl správce daně ve věci identické skutkové otázky, která byla rozhodná v obou řízeních, k odlišným skutkovým zjištěním, musí být vzniklý rozpor odstraněn v řádném důkazním řízení (§ 31 zákona o správě daní a poplatků). Uvedený princip lze zobecnit v tom smyslu, že skutkové závěry jiných procesních řízení, i když nejsou pro správní orgán v rámci určitého řízení závazné, nemůže tento orgán, jsou-li mu známy, či účastníky řízení předestírány, ignorovat, nýbrž se s nimi musí vypořádat.“. Námitky stěžovatelky k dokazování provedenému krajským soudem jsou proto

důvodné. Sdělení celního ředitelství v návrhu na dokazování, že se jedná o identický vzorek tabákového výrobku a plničku, která byla využívána i v předmětném období, je zcela nedostačující, neboť není vůbec zřejmé, jaký výrobek a plnička byly k dokazování použity. Za této situace, kdy nebylo prokázáno, že se jedná o výrobky a plničku identické, event. srovnatelné s výrobky zajištěnými u stěžovatelky a plničkou z roku 2004, jsou závěry učiněné krajským soudem na základě tohoto dokazování nepřezkoumatelné.

Nejvyšší správní soud však neshledává důvodnou stížní námitku zpochybňující jazykový výklad krajského soudu vztahující se k pojmu „tabákový odpad použitelný ke kouření“. Názor krajského soudu na metodu gramatického výkladu pojmů ve smyslu výkladu pojmu tak, jak je obecně jazykově chápán, je zcela správný. Ovšem v případě stěžovatelky nebylo prokázáno, že by zboží u ní zajištěné bylo tabákovým odpadem způsobitelným ke kouření. Otázka zařazení zboží odebraného u stěžovatelky totiž v této fázi řízení není primárně otázkou právní, ale otázkou skutkovou. Nejprve musí být prokázáno, jaké složení a vlastnosti ve vztahu k použitelnosti ke kouření zboží zajištěné u stěžovatelky mělo a teprve poté je možno zabývat se tím, zda zjištěný skutkový stav umožňuje předmětné zboží podřadit pod pojem „tabákový odpad použitelný ke kouření“ či nikoliv. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb., dostupném na www.nssoud.cz, uvedl, že „skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.“ Také v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaném pod č. 689/2005 Sb. NSS a dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud uvedl, že „Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.“

Stěžovatelka dále namítala rozpor ve správní praxi celních úřadů při posuzování obdobných případů, jako je její, přičemž v žalobě poukázala na nutnost sjednocení aplikace zákona o spotřební dani a na to, že dodavatelé předkládají vyjádření a stanoviska orgánů státní správy, že zboží spotřební dani nepodléhá. Nejvyšší správní soud shledal tuto stížní námitku přípustnou, neboť, ač její výslovné znění v kasační stížnosti zcela nekoresponduje se zněním námítky žalobní, lze z ní dovodit, že stěžovatelka poukazuje na rozpornost posuzování předmětného zboží celními orgány. Bylo by přílišným formalismem tuto stížní námitku odmítnout jako nepřípustnou, je-li z obsahu žalobního bodu zcela zřejmé, že poukazuje na různá stanoviska celních orgánů ke stejné otázce a na nutnost sjednocení postupu při aplikaci zákona. Součástí správního spisu jsou odpovědi na dožádání Celního úřadu Karviná zasláná příslušnými celními úřady jednotlivých dodavatelů předmětného zboží stěžovatelce. Celní úřad Kolín v odpovědi ze dne 4. 4. 2005, zn. 2333/05/1704-042, uvedl, že nezpracovaný tabák Golem Extra sloužící k vykuřování skleníků, není zatížen spotřební daní. Dále Celní úřad Jihlava v odpovědi pouze zaslal kopii faktury dodavatele, na níž je uvedeno „Směs César...na vykuř. skleníků“, a kopii protokolu o ústním jednání, v němž dodavatel uvedl, že spotřební daň jeho firma z tohoto zboží neplatila. Obdobně Celní úřad Tábor zaslal dokument, v němž dodavatel poukazuje na to, že zboží nepodléhá spotřební dani. Celní úřad Uherské Hradiště zaslal kopii Závazné informace o sazebním zařazení zboží vydané Generálním ředitelstvím cel, v níž je mimo jiné uvedeno, že v případě výrobku Golem směs extra se jedná o „odřapíkatý tabák typu Virginia, který není možno kouřit, nejedná se o tabákový odpad (...) cigaretu nelze zhotovit, předložený vzorek nelze kouřit ani v dýmce“.. Vzhledem k uvedenému není zřejmé, zda správní praxe celních úřadů

při posuzování daného zboží byla jednotná. Krajský soud se však s námitkou rozdílné aplikace zákona o spotřebních daních vůbec nevypořádal, což má za následek nepřezkoumatelnost jeho rozsudku.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) vyplývá princip zásadní vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57, dostupný na www.nssoud.cz, publikovaný pod č. 605/2005 Sb. NSS. Nejvyšší správní soud také v rozsudku ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005 – 86, dostupný na www.nssoud.cz) uvedl, že „ne každé rozdílné posuzování obdobných situací musí nutně být libovůlí a neodůvodněně nerovným zacházením. Odchýlit se od určité správní praxe, jež se případně vytvořila, totiž správní orgán může, avšak zásadně pouze pro futuro, z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se praxí zavedený postup správního orgánu dotýká.“ Pokud by tedy celní úřady na základě určitých konkrétních skutkových okolností dospěly k závěru, že je potřeba, aby se v hodnocení určitého zboží odchýlily od své stávající praxe, jsou povinny přesvědčivým a vyčerpávajícím způsobem popsat odlišné okolnosti, pro které jinak obdobný případ hodnotily odlišně od stávající praxe (obdobný závěr vyslovil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 29/2008 - 82, www.nssoud.cz). Takovou okolností by mohla být např. dostupnost nové plničky na trhu, která by umožnila průměrnému spotřebiteli totožný tabákový výrobek, dříve ke kouření nepoužitelný, použít. Tyto okolnosti mohou pro futuro ospravedlnit změnu stávající praxe.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud o věci samé rozhodl téměř bezodkladně, neshledal účelným rozhodovat o odkladném účinku kasační stížnosti k výkonu, jak navrhovala stěžovatelka.

Vzhledem k výše uvedeným důvodům Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. srpna 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu