



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **VRTAL s. r. o.**, se sídlem Znojemská 80c, Jihlava, zastoupena JUDr. Jaroslavem Pavlíkem, advokátem se sídlem Bráfova 20, Třebíč, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ostrava**, se sídlem nám. Sv. Čecha 8, Ostrava – Přívoz, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 10. 2008, č. j. 5800-2/08-140100-21, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 3. 2009, č. j. 22 Ca 342/2008 - 24,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **se zamítá**.
- II.** Žalobkyně **ne má** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.**

**Vymezení věci**

[1] Celní úřad Krnov (dále jen „celní úřad“) provedl dne 2. 11. 2004 místní šetření v prostorech bruntálského skladu žalobkyně. Přitom zjistil, že se ve skladu nachází i tabák zn. Cézar v množství 160 ks balení à 150 g a tabák zn. GOLEM EXTRA v množství 34 ks balení à 150 g, který není opatřen tabákovými nálepkami. Žalobkyně doložila daňové doklady za nákup tohoto zboží od svých dodavatelů. Celní úřad ji vyzval k prokázání, že předmětný tabák byl zdaněn spotřební daní.

[2] Následně dne 24. 10. 2005 zahájil celní úřad řízení o správním deliktu dle § 135b odst. 1 písm. g) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Toho se měla žalobkyně dopustit tím, že na daňovém území České republiky skladovala ve své provozovně tabákové výrobky, které nebyly v rozporu s § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních označeny tabákovými

nálepkami. Rozhodnutím ze dne 22. 11. 2005, čj. 8017/05-0963-021, byla žalobkyni uložena pokuta ve výši 5000 Kč. Odvolání žalobkyně bylo zamítnuto rozhodnutím Celního ředitelství Ostrava (dále jen „žalovaný“) ze dne 2. 3. 2006, čj. 173/06-1401-21. To však bylo posléze zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 12. 2007, čj. 22 Ca 143/2006 - 21. Krajský soud v tomto rozsudku dospěl k závěru, že zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, vyžaduje, aby předmětný tabák byl bez dalšího zpracování použitelný ke kouření; z důkazů provedených v řízení před celními orgány přitom vyplynulo, že tabák není způsobilý ke kouření bez dalšího zpracování. Žalovaný v návaznosti na právní názor krajského soudu zrušil i rozhodnutí celního úřadu a celé řízení se vrátilo na počátek.

[3] Celní úřad doplnil dokazování a v rozhodnutí ze dne 26. 8. 2008, čj. 7760-4/08-096300-021, plně setrval na svých původních závěrech. Podané odvolání zamítl žalovaný rozhodnutím, které je blíže identifikováno v záhlaví tohoto rozsudku.

[4] Žalobkyně napadla i druhé rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě. Krajský soud zhodnotil všechny žalobní body jako nedůvodné, a proto žalobu zamítl. Předně nedal za pravdu námitce žalobkyně, že žalovaný neposoudil věc v souladu se závazným právním názorem krajského soudu vysloveným v předešlém zrušujícím rozsudku. Soud ozřejmil, že závaznost právního názoru soudu je nutně spojena s určitým skutkovým stavem. Jestliže byl poté zjištěn jiný skutkový stav, může to být důvod pro změnu právního názoru v situaci, že dříve vyslovený právní názor je neslučitelný s nově stanoveným skutkovým základem. A to se stalo právě v tomto případě, neboť celní úřad provedl podstatné doplnění dokazování. K žalobkyní zpochybňovanému důkazu kouřením tabáku v cigaretové dutince soud uvedl, že dle konstantní judikatury (rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 6. 2008, čj. 22 Ca 53/2007 - 50) je tento důkaz přípustný a lze jím prokázat, že se jedná o tabák ke kouření ve smyslu § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních a čl. 5 směrnice Rady 95/59/ES. Nedůvodný je též žalobní bod zpochybňující totožnost tabáku zabaveného žalobkyní a tabáku použitého při zkoušce kouření tabáku v cigaretové dutince. Z obsahu spisu vyplývá, že ke zkoušce byly použity totožné výrobky, jaké byly zabaveny žalobkyní, o jejich totožnosti nejsou žádné důvodné pochybnosti, ostatně pocházejí od stejných výrobců.

## II.

### Stručné shrnutí základních argumentů v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Nesouhlasí s tím, že celní orgán může opřít své rozhodnutí o tak absurdní, právně irelevantní, neprůkazný a ve svém důsledku zcela komický důkaz, jakým je zkouška kouření tabáku v cigaretové dutince. V ní lze totiž kouřit cokoli, co připomíná listy tabáku a je v suchém stavu. Pod § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních nelze podřadit vše, co je někdo schopen nacpat do cigaretové dutinky a vdechovat kouř vzniklý po zapálení. Výsledky tohoto experimentu jsou navíc v rozporu s posudkem Celně technické laboratoře, a je proto s podivem, že krajský soud dal při hodnocení důkazních prostředků přednost prvně jmenovanému experimentu. Skutková podstata, z níž celní orgán vycházel, je v rozporu s uvedeným posudkem, a tudíž nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu. Na závěr stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 12. 6. 2009 oponuje stěžovatelce, že do cigaretové dutinky lze sice opravdu nacpat „cokoliv“, ovšem toto „cokoliv“ nebude možné kouřit stejně dobře jako u stěžovatelky zajištěný tabákový výrobek. Dále uvádí, že stěžovatelka dosud v žádné fázi řízení nesdělila a neprokázala, v čem spatřuje příkrý rozpor posudku Celně technické

laboratoře se závěry, že tabákové výrobky zajištěné stěžovatelce jsou předmětem spotřební daně dle § 101 odst. 3 písm. c) bodu 2 zákona o spotřebních daních. Tento posudek byl navíc pouze jedním z důkazních prostředků, které celní úřad hodnotil samostatně i ve spojení s ostatními důkazními prostředky. Je na odůvodnění správního úřadu, potažmo soudu, ke kterému důkazu přihlídně více a ke kterému méně. Experiment kouření tabáku v cigaretové dutince nade vši pochybnost potvrzuje, že zařazení zajištěného tabáku pod § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních je správné. Žalovaný též poukazuje na rozsudek NSS ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 29/2008 - 75, v němž se soud zabýval předmětnou otázkou. Na závěr navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

### III.

#### Jednání před Nejvyšším správním soudem

[7] Podle § 109 odst. 1 s. ř. s. o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání. V této věci nicméně Nejvyšší správní soud považoval za vhodné provést jednání, které spojil též s provedením dokazování (§ 109 odst. 2 věta druhá s. ř. s.). Bylo totiž vhodné osvětlit vzájemný vztah důkazu zkouškou kouřením tabákového výrobku v cigaretové dutince, na straně jedné, a na straně druhé dalších důkazů provedeným v řízení před celním úřadem, z nichž jeden byl se zkouškou kouřením rozporný (viz dále). Za tímto účelem soud provedl rovněž důkaz výslechem svědka Ing. D. H., vedoucího referátu ropných produktů a ostatních analýz v Celně technické laboratoři v Praze, a Ing. P. C., vedoucího laboratoře provádějící zkoušky tabáku a tabákových výrobků, která je součástí Státní zemědělské a potravinářské inspekce. Další dokazování soud neprováděl, neboť účastníci to nenavrhovali a potřeba doplnění skutkových zjištění nebyla dána.

[8] Jednání před soudem bylo posléze formálně ukončeno konečnými návrhy.

[9] Stěžovatelka ve svém konečném návrhu odkázala na svou kasační stížnost. Předmětem kauzy byl materiál zabavený v roce 2004, přičemž až do roku 2005 Celně technická laboratoř vyhotovovala posudky, které vyzněly v tom duchu, že se jedná o tabákový odpad nevhodný ke kouření. Celně technická laboratoř vydávala závazné posudky, které byly závazné pro posuzování v daném případě. A všechny subjekty se jím logicky v rozhodném období řídily a vlastně i řídit musely. Ze snad potom si Celně technická laboratoř koupila lepší pěchovač dutinek a další laboratoř došla k jiným závěrům na vzorcích, které byly údajně obdobné, nemůže mít pro věc žádný význam.

[10] Zástupce žalovaného předně v reakci na stěžovatelku odmítl, že ve věci byly vydávány závazné posudky Celně technickou laboratoří. Byly zajišťovány jen odborné posudky, které jsou dále realizovány jako každý jiný důkaz. Pakliže se v průběhu správního řízení objeví další skupina důkazů, hodnotí se ve vzájemné souvislosti a je možné, že některý z důkazů bude odmítnut nebo bude naopak vyvrácen. Stěžovatelka opakovaně rozporuje totožnost tabákových výrobků, nicméně fakticky stěžovatelka ve fázi, kdy byla účastníkem prvoinstančního řízení před celním úřadem, nepředslala žádný faktický argument ke svému tvrzení, že se nejedná o totožný tabák. Odvolací orgán se proto nemohl ve svém odvolacím řízení touto námitkou řádně zabývat. Navrhl kasační stížnost zamítnout.

### IV.

#### Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Úvodem dlužno říci, že Nejvyšší správní soud neaplikoval v nyní posuzované věci směrnici Rady 2010/12/EU ze dne 16. února 2010, kterou se mění směrnice 92/79/EHS,

92/80/EHS a 95/59/ES o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků a směrnice 2008/118/ES (Úř. věst. L 050, s. 1 - 7), na kterou během jednání před zdejším soudem odkázal žalovaný. Nebylo tak možno učinit s ohledem na časovou působnost tohoto právního předpisu.

[12] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že stěžovatelka v konečném návrhu odkázala, byť dosti neurčitým způsobem, na údajnou změnu praxe ze strany celního úřadu (blíže bod [9] shora). Tato námitka nicméně není obsažena v žalobě, jakkoliv tam být obsažena jistě mohla. Skutečnost, že Celně technická laboratoř dříve vydávala opačně znějící posudky na obdobné zboží (včetně zboží zajištěného u stěžovatelky), je ze správního spisu jasně patrná. Jedinou skutečností, kterou se stěžovatelka dozvěděla teprve v průběhu ústního jednání před zdejším soudem, je to, že ke změně posudků u Celně technické laboratoře došlo v důsledku pořízení nové vakuové plničky. V tomto aspektu je tedy tato kasační námitka nepřipustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval důvodem kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. týkajícím se zjištění skutkového stavu žalovaným (**IV.A.**) a posléze důvodem dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. spočívajícím ve správnosti aplikace § 101 odst. 3 písm. c) bodu 2 zákona o spotřebních daních (**IV.B.**).

#### *IV.A.*

##### *Skutkový stav zjištěný žalovaným*

##### IV.A.1.

Průkaznost zkoušky kouření tabákového výrobku v cigaretové dutince

[15] První námitka stěžovatelky směřuje proti přípustnosti použití důkazu kouřením tabákového výrobku v cigaretové dutince ve správním řízení.

[16] Dle zákona č. 71/1967 Sb., správní řád (dále též „starý správní řád“), který se podpůrně aplikuje na dané řízení o správním deliktu (§ 135a zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění do 30. 6. 2005), je přípustné použít k dokazování všech prostředků, jimiž lze zjistit a objasnit skutečný stav věci a které jsou v souladu s právními předpisy (§ 34 starého správního řádu). Otázkou tedy zůstává, co zkouška kouření tabákového výrobku v cigaretové dutince prokazuje.

[17] Nepochybně zkouška kouřením tabákového výrobku nemá žádnou vypovídací schopnost ve vztahu k chemickému složení tabákového výrobku umístěného v cigaretové dutince. Je však průkazná ve vztahu k některým jeho fyzikálním vlastnostem, které lze vnímat lidskými smysly bez jakýchkoliv odborných znalostí a dovedností. V prvé řadě z ní lze učinit závěr ohledně tvaru a rozměrů jednotlivých složek tabákového výrobku, tj. zda je možné umístit ho bez další úpravy (lámání, řezání apod.) do cigaretové dutinky. Dále vypovídá o tom, zda je možné tabákový výrobek bez problémů zapálit a jestli má takové vlastnosti a strukturu, že dále samovolně hoří (resp. doutná) až do konce. Zkouška tedy umožňuje zjistit, zda konečný spotřebitel je schopen naplnit cigaretovou dutinku tabákovým výrobkem bez náročnější manipulace, zapálit ho a vdechovat vznikající kouř (takto též výpověď svědka Ing. H.). Vypovídá rovněž o tom, zda tabákový výrobek plynule doutná i při přerušení tahu. Posouzení vyjmenovaných vlastností tabákového výrobku neklade na osobu receptora žádné požadavky týkající se odborných znalostí (srov. k tomu obdobně též rozsudek KS v Ostravě ze dne 4. 6. 2008, čj. 22 Ca 53/2007 - 50, publ. pod č. 1801/2009 Sb. NSS, s. 339; právní závěry tohoto rozhodnutí aproboval NSS svým rozsudkem ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 29/2008 - 75; obdobně též rozsudek ze dne

28. 8. 2009, čj. 7 Afs 86/2009 - 125, který hovoří o tom, že důkaz demonstrací kouření tabáku v jednací síni je „*racionální a účelný postup, jímž můžou být určité skutečnosti prokázány či vyvráceny*“; všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

[18] Zkoušku kouřením tabákového výrobku v cigaretové dutince lze podřadit důkazu ohledáním věci (§ 38 odst. 1 starého správního řádu; srov. též § 54 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., dále též „nový správní řád“), kdy se přímým pozorováním zjišťují skutečnosti důležité pro správní řízení. Německá právní věda definuje důkaz ohledáním jako bezprostřední vnímání vlastností věci, člověka či děje prostřednictvím zraku, čichu, hmatu, chutě či sluchu (viz Stelkens, P. - Bonk, H. J. - Sachs, M. *Verwaltungsverfahrensgesetz: Kommentar*, 5., neubearbeitete Auflage, C. H. Beck, München 1998, s. 617, zdůraznění doplněno). Uvedená definice je přiléhavá i pro české právní prostředí. Zkouška kouřením má ve své podstatě podobu vyšetřovacího pokusu (experimentu), kdy se pozorováním za uměle vytvořených podmínek zjišťuje, ověřuje nebo upřesňuje existence, případně průběh určitého děje. Účastník řízení měl právo být přítomen ohledání (§ 38 odst. 3 starého správního řádu) a této možnosti také v této věci využil.

[19] Pro aplikaci § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daní je nepochybně nezbytné zjistit, zda může být tabákový výrobek použit konečným spotřebitelem ke kouření bez náročné manipulace (viz bod [44] níže). Ve vztahu k této skutečnosti je zkouška kouření tabákového výrobku v cigaretové dutince průkazná, a tudíž přípustná ve správním řízení. Nejvyšší správní soud již v minulosti judikoval, že „*[o]hledání je jeden z nejbezpečnějších důkazů umožňujících správnímu orgánu, aby si mohl na základě vlastního pozorování a přímého srovnání zjištěných skutečností s výsledky dosavadního šetření učinit potřebné závěry pro rozhodnutí*“ (rozsudek ze dne 15. 9. 2005, čj. 5 As 38/2004 - 74, publ. též pod č. 745/2006 Sb. NSS).

[20] V neposlední řadě možno podotknout, že v podstatě stejným způsobem, tedy zkouškou kouřením tabákového výrobku, postupuje též Celně technická laboratoř. Ta podle výpovědi svědka Ing. H. nedisponuje nakuřovacím strojem, proto naplněnou cigaretu vykouří vždy pracovník laboratoře.

[21] Námitka tedy není důvodná.

#### IV.A.2.

Opora skutkové podstaty ve spise a její vztah k důkazům provedeným před Nejvyšším správním soudem

[22] Stěžovatelka dále namítá, že zjištěná skutková podstata nemá ve spise oporu, neboť existují rozpory v provedených důkazech. Současně zpochybňuje totožnost zboží, na kterém byla provedena zkouška kouřením, když šlo o jiné zboží, než zboží zajištěné u stěžovatelky.

[23] Celní úřad shromáždil následující důkazní prostředky, z nichž vychází jeho rozhodnutí, stejně jako rozhodnutí žalovaného. Z odborného posudku Celně technické laboratoře ze dne 31. 1. 2005, zn. PH1495V/04, jehož předmětem je tabáková směs Cézár (vzorky odebrané u stěžovatelky), vyplývá, že ve směsi nebyl kromě tabáku zjištěn žádný jiný rostlinný materiál ani cizorodé látky. Vzorek nelze kouřit v dýmce. Není možno zhotovit cigaretu zabalením předloženého vzorku do cigaretového papírku. Při použití pístového strojku a dutinek s filtrem dochází při přerušení tahu k okamžitému zhasnutí. Laboratoř učinila závěr, že se jedná o tabákový odpad, který nelze bez dalších úprav (nařezání větších částic na vlákna, odstranění prachu, drobných částic žeber) kouřit. Je ovšem možné z něho vyrobit tabák ke kouření. Dle názoru laboratoře podléhá tabáková směs spotřební dani dle § 101 odst. 3 písm. d) zákona

o spotřebních daních, přičemž upozorňuje, že výkladem právních předpisů jsou pověřeny jiné útvary celní správy. Druhý odborný posudek Celně technické laboratoře ze dne 31. 1. 2005 se týká tabákové směsi GOLEM EXTRA (zn. PH1494V/04). Laboratoř v něm dospěla ke shodným závěrům jako v případě tabákové směsi Cézár.

[24] Zkoušky předmětných druhů tabákových směsí provedla na žádost Celního úřadu Ostrava v jiné celní věci i Státní zemědělská a potravinářská inspekce, a to v měsících září až listopad 2007. Protokoly o zkoušce, posudky i souhrnné stanovisko jsou obsahem správního spisu. Vzorky, ačkoliv se dle označení na jejich obalu nejedná o tabák určený ke kouření, byly hodnoceny dle zákona č. 110/1997 Sb., o potravinách, a zejména dle prováděcí vyhlášky č. 344/2003 Sb. Vyplývá z nich, že jak tabáková směs Cézár, tak GOLEM EXTRA jsou tabákem, vykazují vlastnosti jinak děleného tabáku použitelného ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování ve smyslu § 1 písm. e) bod 1 vyhlášky č. 344/2003 Sb., nebo vlastnosti tabákového odpadu použitelného ke kouření ve smyslu § 1 písm. e) bod 2 vyhlášky č. 344/2003 Sb. Ani v jednom z případů nebyly v průběhu zkoušení zjištěny žádné překážky nebo okolnosti, které by tabákový výrobek činily nevhodným ke kouření nebo nevhodným k výrobě tabákových výrobků (viz posudky ze dne 19. 11. 2007, č. P059-80476/07/A01, č. P059-80476/07/A02, č. O263-10136/07/A03, č. O263-10136/07/A04, č. O263-10136/07/A05, č. O263-10136/07/A06, č. O263-10136/07/A07, č. O263-10136/07/A01, č. O263-10136/07/A02). Součástí zkoušek přitom bylo mechanické nakuřování na rutinním analytickém nakuřovacím přístroji, který simuluje kouření cigaret kuřákem. Povahu tohoto přístroje zdejšímu soudu osvětlil svědek Ing. P. C., vedoucí laboratoře, která je součástí Státní zemědělské a potravinářské inspekce. Právě jeho laboratoř disponuje nakuřovacím přístrojem. Podle jmenovaného svědka jde o přístroj válcovitého tvaru. Přístroj má po svém obvodu 20 otvorů, do kterých se nasunou cigarety. Přístroj simuluje kouření běžně realizované člověkem, ovšem s tím, že kouření probíhá za přesně definovaných podmínek. V jednom místě stroj v podstatě natáhne přesný objem tahu. Kouř, který by normálně šel kuřákovi do plic, odchází rozvodem uvnitř tohoto zařízení. Prochází přes speciální filtr, na kterém se zachycují veškeré částice, které jsou v kouři přítomny. Kondenzát, který je tímto získán, se zachytí na filtru uvnitř zařízení. Poté se vyjme a provádí se v něm dvojí analýza, jednak obsah nikotinu, jednak nárůst hmotnosti kondenzátu, kterým je obsah dehtu.

[25] Dne 4. 8. 2008 provedl celní úřad při ústním jednání (viz protokol čj. 7760-2/08-096300-021) zkoušku kouření obou druhů tabákových směsí v cigaretové dutince. K průkaznosti zkoušky viz body [17] až [19] shora. Během této zkoušky naplnil zaměstnanec celního úřadu bez sebemenších problémů tabákovou směs Cézár a posléze i směs GOLEM EXTRA do cigaretové dutinky. Takto zhotovenou cigaretu následně zapálil, tabák samovolně doutnal i ve fázích, kdy byl přerušen tah, neuhasínal. Obě cigarety byly vykouřeny téměř do konce. Zkouška je kromě písemného popisu v protokolu zachycena i na přiloženém DVD v podobě audiovizuálního záznamu.

[26] Nejvyšší správní soud má na základě důkazů provedených ve správním řízení za prokázané, že obsahem směsí Cézár i GOLEM EXTRA je tabák bez dalších přísad a cizorodých látek.

[27] V posudcích Celně technické laboratoře a Státní zemědělské a potravinářské inspekce nicméně existuje rozpor. Dle prvně uvedeného posudku nelze tyto směsi užít bez dalších úprav ke kouření, neboť dochází k uhasnutí cigarety, je-li přerušen tah. Dle druhého posudku lze použít oba druhy tabákových výrobků bez dalšího průmyslového zpracování ke kouření, nebyly zjištěny žádné překážky nebo okolnosti, které by činily výrobky nevhodné ke kouření.

[28] K příčině právě zmíněného rozporu během jednání před zdejší soudem se v podstatě shodně vyjádřili zástupce žalovaného i svědek Ing. H. Podle zástupce žalovaného byly původní analýzy Celně technické laboratoře realizovány za použití technických prostředků, které neodpovídaly dosažitelným technickým prostředkům kuřáckých potřeb na trhu v období, kdy byl tabák zajišťován. Ukázalo se tedy, že Celně technická laboratoř při zkouškách v prvotním období používala kuřácké potřeby, které byly na trhu, nicméně na trhu byly i jiné kuřácké potřeby, které umožňovaly naplnit příslušnou dutinku zajištěným tabákem tak, že to umožňovalo běžné spotřebitelské kouření. V tomto případě se podle žalovaného přiklonily jak celní úřady, tak nadřízené orgány v souvislosti s odvoláním k tomu, že lze provést nový důkaz kouřením. Podmínkou bylo zachování totožnosti výrobku a dalších atributů včetně toho, že nově použity budou kuřácké potřeby běžně dostupné na spotřebitelském trhu v České republice v okamžiku zajištění zboží. Svědek Ing. D. H., vedoucí referátu ropných produktů a ostatních analýz v Celně technické laboratoři v Praze, se k rozporu posudku Celně technické laboratoře a posudku Státní zemědělské a potravinářské inspekce vyjádřil shodně jako zástupce žalovaného tak, že do poloviny roku 2005 používala Celně technická laboratoř starou plničku dutinek. Po naplnění touto plničkou cigareta zhasla a nehořela. Poté, co Celně technická laboratoř zjistila, že na trhu jsou pístové plničky, začala zhruba od poloviny roku 2005 používat tyto plničky. Závěry Celně technické laboratoře k posouzení vlastností tabáku Golem Extra a Cézár se v důsledku použití nové plničky změnily. Nově použitý typ plniček, který byl na trhu již v roce 2004, má výhodu, že cigaretu provzdušní. Při zpracování posudku na tabák zajištěný u stěžovatelky byla použita ještě stará plnička, což odůvodňuje rozdíl mezi výsledkem Státní zemědělské a potravinářské inspekce a Celně technické laboratoře. O pravdivosti těchto tvrzení, shodně uváděných žalovaným a svědkem Ing. H., nemá zdejší soud žádných pochyb; ostatně ani stěžovatelka nic z uvedeného nezpochybnila.

[29] Soud se dále zabýval otázkou, zda rozpory v posudcích vskutku mohly být odstraněny provedením zkoušky kouření tabákových výrobků v cigaretové dutince, která se svým charakterem podobá důkazu ohledání věci (viz bod [18] shora). Starý správní řád ukládá správnímu orgánu v § 36 povinnost ustanovit znalce, je-li třeba odborně posoudit skutečnosti důležité pro rozhodnutí (obdobně § 56 nového správního řádu). Občanský soudní řád stanoví ještě explicitněji, že soud ustanoví znalce, závisí-li rozhodnutí na posouzení skutečností, k nimž je třeba odborných znalostí (§ 127 odst. 1, shodně § 105 odst. 1 trestního řádu).

[30] Okolnosti, za nichž je třeba přibrat do soudního řízení znalce, pregnantně vystihl Nejvyšší soud ČSR v rozsudku ze dne 3. 2. 1928, sp. zn. Zm II 383/27: „*Jest v povaze věci, že se znalci přibírají k tomu, by jednak pozpovovali skutečnosti, jichž poznání předpokládá zvláštní odborné znalosti (nález), jednak, by z takovýchto pozorování vyvozovali znalecké úsudky (posudky), nikoli však, by sdělovali soudu své názory a úsudky o otázkách rázu právního neb o otázkách, k jichž správnému porozumění a řešení není zapotřebí odborných vědomostí nebo znalostí, nýbrž stačí, hledíc ku povaze okolností případu, úplně soudcovská zkušenost a znalost.*“ (Vážný, sv. X, roč. 1928, s. 106, publ. pod č. 3075/1928). Ve správním řízení vedle toho platí, že se znalec nepřibírá též tehdy, pokud správní orgán disponuje potřebnými odbornými znalostmi či si může opatřit odborné posouzení předmětných skutečností ze strany jiného správního orgánu (srov. k tomu dnes též § 56 nového správního řádu). Vychází se totiž z předpokladu, že úřední osoby mají dostatečné odborné znalosti, aby mohly samy posoudit odborné otázky vyskytující se v běžně vedených správních řízeních (viz Jemelka, L. - Pondělíčková, K. - Bohadlo, D. Správní řád. Komentář, 1. vydání, C. H. Beck, Praha 2008, s. 192; srov. též nález NSS ČSR ze dne 8. 1. 1924, sp. zn. 223/24, publ. in Boh. A, č. 3073/1924, s. 45, a nález ze dne 17. 5. 1920, sp. zn. 2883/20, publ. in Boh. A, č. 416/1920, s. 270). Jinými slovy, „*jestliže právní řád určitým orgánům přikazuje určité funkce, nutno jest míti za to, že jim také příznává způsobilost, t. j. zejména takové znalosti a zkušenosti, aby tyto funkce mohli plniti*“ (nález NSS ČSR ze dne 11. 6. 1926, sp. zn. 12.199, publ. in Boh. A, č. 5770/1926, s. 942).

[31] Posouzení otázky, zda dojde při přerušení tahu k uhasnutí cigarety vytvořené z předmětných tabákových výrobků, nevyžaduje žádné odborné znalosti. K objasnění této skutečnosti není třeba ustanovovat znalce, neboť dostatečně spolehlivé závěry lze učinit prostřednictvím zkoušky kouření tabákového výrobku v cigaretové dutince. Např. svědek Ing. H. uvedl, že je nekuřák a onu cigaretu přesto bez problémů vykouří. Tato zkouška je průkazná ve vztahu ke všem skutečnostem, ohledně nichž panuje v uvedených odborných posudcích rozpor (viz bod [27] shora). Při ní bylo zjištěno, že tabákové výrobky prodávané pod obchodní značkou Cézar a GOLEM EXTRA lze naplnit bez problémů a vynaložení zvláštního úsilí do cigaretové dutinky, vytvořenou cigaretu zapálit a postupně kouřit. Přitom přerušení tahu nepůsobí uhasnutí cigarety, která doutná i nadále.

[32] Otázka, zda při přerušení tahu dojde k uhasnutí cigarety, a zda tedy lze tabákový výrobek bez dalších úprav užít ke kouření, byla v daném případě předmětem též odborného posouzení. Správní orgán hodnotí důkazy podle své úvahy každý jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti (§ 34 odst. 5 starého správního řádu). Nelze v obecné rovině říci, že by nález znaleckého (odborného) posudku měl vyšší důležitost než zkouška kouření tabákového výrobku v dutince. To platí tím spíše, že posouzení, zda cigareta při přerušení tahu uhasne, není otázkou znaleckou. Pro převahu znaleckého posudku nesvědčí ani charakter užitých metod zkoušení. Zatímco totiž znalecké zkoušení tzv. nakuřovacím přístrojem pouze simuluje kouření cigarety konečným spotřebitelem, zkouška kouření tabákového výrobku v cigaretové dutince je autentická. Nadto uvedená zkouška vnáší přímým způsobem do správního řízení poznatky ohledně skutečností uvedených v bodě [17] a [27] shora, k jejichž posouzení není třeba odborného zkoumání. Nelze samozřejmě vyloučit určitou míru subjektivity, nebo dokonce exces na straně figuranta, tomu však lze zpravidla zabránit též přítomností účastníka řízení u dané zkoušky. Výhodou tzv. nakuřovacího přístroje je naproti tomu skutečnost, že sama povaha tohoto přístroje, simulujícího pravidelné kouření (srov. bod [24] shora), vylučuje excesy či některé subjektivní prvky v kouření figuranta. Podle svědka Ing. C. totiž figurant může s cigaretou nakládat nestandardním způsobem. Může dojít třeba i k mechanickému ovlivnění kouření, může být důležité, jak intenzivně bude natahovat kouř, může tam být asi řada faktorů, které jsou na nakuřovacím zařízení eliminovány. Kdyby se figurant podle svědka Ing. C. „málo snažil“ a málo by „šlukoval“, bude cigareta zhasínat, jistě si lze představit excesy i opačným směrem. Užití nakuřovacího zařízení má právě tu výhodu, že kouření probíhá za přesně definovaných standardních podmínek a z tohoto pohledu podle názoru svědka mnohem objektivněji než kouření pomocí figuranta. Další výhodou nakuřovacího přístroje je, že umožňuje současně zjistit též chemické složení tabákového výrobku umístěného v cigaretové dutince (viz detailně výsledky svědka Ing. C., podle něhož podstatné je, aby zkouškou byl získán obsah nikotinu, dehtu a oxidu uhelnatého).

[33] Skutečnost, že jak zkouška kouřením provedená celním úřadem, tak odborný posudek ze strany Státní zemědělské a potravinářské inspekce, dospěly k totožným závěrům, v každém případě zásadním způsobem posiluje přesvědčivost závěrů celního úřadu. Jejich přesvědčivost je dále umocněna tím, že existuje rozumné vysvětlení rozdílů mezi výsledky zkoušky kouření provedené celním úřadem a odborného posudku Státní zemědělské a potravinářské inspekce, na straně jedné, a posudku Celně technické laboratoře, na straně druhé. Tímto vysvětlením je použití jiné plničky, která byla dostupná na trhu již v roce 2004 (viz bod [28] shora).

[34] Nejvyšší správní soud se shoduje se závěry žalovaného, že tabákové směsi značky Cézar a GOLEM EXTRA, které byly testovány ve správním řízení, může konečný spotřebitel užít jako tabák ke kouření. Tyto závěry mají oporu ve spisu a byly zjištěny řádným postupem v souladu se zákonem. Není možno přisvědčit námitce stěžovatelky, že rozhodnutí žalovaného je opřeno pouze o „absurdní“ zkoušku kouření tabáku v cigaretové dutince. Rozhodnutí naopak



vychází z posudků Celně technické laboratoře, Státní zemědělské a potravinářské inspekce a zkoušky kouření tabákového výrobku v cigaretové dutince, která byla využita k odstranění rozporů mezi oběma posudky (viz rozhodnutí celního úřadu, s. 2 a 3). Celní orgány hodnotily každý důkaz jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti, jejich úvahy jsou logické a přesvědčivé, důvody rozhodnutí opřené o řádně a dostatečně zjištěné skutečnosti. Námitka stěžovatelky je nedůvodná, neboť zjištěná skutková podstata má oporu ve správním spisu a není s ním v rozporu.

[35] Lichý je též argument stěžovatelky, že v logice žalovaného by bylo možné považovat za tabák jakoukoliv sušenou rostlinu (např. listy malinovníku), která dýmí a vzniklý kouř lze vdechovat. Argument stěžovatelky totiž opomíná existenci posudků Celně technické laboratoře i Státní zemědělské a potravinářské inspekce. Oba posudky přitom shodně potvrdily, že směs Cézár i GOLEM EXTRA obsahuje pouze tabák bez jakýchkoliv příměsí. K tomu ovšem lze poukázat na § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních, dle něhož se za tabák ke kouření, který je předmětem spotřební daně, rozumí také výrobek, který obsahuje zcela či částečně i jiné látky než tabák, pokud splňuje zákonem vyžadované podmínky.

[36] Soud dále zvážil námitku stěžovatelky, která zpochybnila totožnost tabáku v roce 2004 u ní zajištěného, na straně jedné, a tabáku, na který byly aplikovány testy ze strany Státní zemědělské a potravinářské inspekce a zkoušky kouřením v cigaretové dutince, na straně druhé.

[37] Nejprve bylo nutno zvážit argument žalovaného, podle něhož tuto námitku stěžovatelka neuplatnila v řízení před celním úřadem a později ani v řízení před žalovaným. Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že stěžovatelka uplatnila v odvolání námitku totožnosti tabáku, která byla formulována naprosto shodně jako námitka v kasační stížnosti. Žalovaný se s touto námitkou ve svém rozhodnutí vypořádal na straně 3 shora tak, že zpochybnění totožnosti zkoušeného tabáku je ze strany stěžovatelky nepodložené, neboť ze spisové dokumentace je zřejmé, že předmětem zkoušky použitelnosti tabáku ke kouření byl zcela jistě shodný tabákový výrobek. Dle žalovaného stěžovatelka nijak nespécifikovala, v čem spatřuje pochybnost o totožnosti tabáku, nenavrhl žádná důkazy na podporu svého tvrzení. Stěžovatelka následně uplatnila tuto námitku i v žalobě a rovněž krajský soud se s ní ve svém rozsudku věcně vypořádal (strana 4 - 5). Nadto lze poukázat i na usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 26. 8. 2008, čj. 7 Afs 54/2007 - 62. Podle tam vyjádřeného právního názoru je žalobce oprávněn uvést v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné. Tomu nebrání skutečnost, že některé z nich neuplatnil již v odvolacím správním řízení, ač tak učinit mohl. Stěžovatelčinu námitku proto bylo lze posoudit meritorně.

[38] Stěžovatelka má jistě pravdu, že testy shora zmiňované byly v průběhu doby uskutečněny na tabáku pocházejícího nikoliv pouze od ní. Toliko posudek Celně technické laboratoře ze dne 31. 1. 2005 (bod [23] shora) byl proveden na zboží skutečně zajištěném u stěžovatelky. Tabák zajištěný u stěžovatelky byl zlikvidován dne 13. 12. 2005 (viz likvidační protokol z téhož dne čj. 9248/05-0963-021). Jak posudek Státní zemědělské a potravinářské inspekce ze září až listopadu 2007 (bod [24] shora), tak zkouška kouřením v cigaretové dutince ze strany celního úřadu ze dne 4. 8. 2008 (bod [25] shora) byly provedeny po zničení tabáku zajištěného u stěžovatelky. Proto byly provedeny na zboží zajištěném u třetí osoby.

[39] V daném případě je nutno zdůraznit, že jde o případ správního trestání, kde nesmí být o shodě vlastností testovaných produktů žádné důvodné pochybnosti. Žádné takovéto pochybnosti ovšem v nyní posuzovaném případě nejsou. Jak v obdobných případech uvádí judikatura NSS (viz rozsudek čj. 7 Afs 86/2009 - 125, cit. v bodě [17] shora, obdobně nedávno rozsudek ze dne 29. 4. 2010, čj. 9 Afs 117/2009 - 202), je na celních orgánech, aby prokázaly,

že všechny zkoumané vzorky jsou svým složením shodné se zbožím zajištěným u stěžovatelky, tj. mají vlastnosti rozhodné pro posouzení jejich použitelnosti ke kouření shodné s tímto zbožím. Judikatura tedy nevyžaduje identitu zboží, kterou argumentuje stěžovatelka.

[40] Pro nyní rozhodovanou kauzu je podstatná skutečnost, že testované výrobky byly zakoupeny v přibližně stejné době (rozmezí 3 měsíců), obaly výrobků mají stejný vzhled a shodují se rovněž údaje na obalech o druhu výrobku, hmotnosti a dovozci či distributorovi (viz protokol o ústním jednání ze dne 4. 8. 2008, čj. 7760-2/08-096300-021). K tabákovým výrobkům zajištěným u stěžovatelky pořídil celní úřad před jejich zničením fotografickou dokumentaci (viz úřední záznam ze dne 13. 10. 2005, čj. 7809/05-0963-024). Tabákové výrobky použité při zkoušce kouřením cigaretové dutinky jsou zadokumentovány audiovizuálním záznamem pořízeným celním úřadem během ústního jednání (viz DVD přiložené k protokolu o ústním jednání ze dne 4. 8. 2008). Na základě porovnání fotografií tabákových výrobků s audiovizuálním záznamem lze dospět k závěru o tom, že tabákové výrobky jsou v zásadě shodné. Z důkazů provedených před Nejvyšším správním soudem jednoznačně vyplývají další důležité skutečnosti podporující závěr, že všechny zkoumané vzorky mají relevantní vlastnosti shodné se zbožím zajištěným u stěžovatelky. Svědek Ing. D. H. za Celně technickou laboratoř uvedl, že s testováním tabáku GOLEM EXTRA a Cézár se setkává zhruba od roku 2004, v prvních letech to byly stovky případů, nyní jsou to již jen desítky. Za tu dobu se neseťkal, že by mezi testovanými výrobky byly velké rozdíly, po výměně plničky v roce 2005 všechny vzorky testovaných tabáků GOLEM EXTRA nebo Cézár bez ohledu na místo zajištění bylo možno bez dalších úprav kouřit. Obdobně svědek Ing. P. C. jako vedoucí laboratoře, která je součástí Státní zemědělské a potravinářské inspekce, uvedl, že pokaždé, když jeho laboratoř prováděla zkoušku u tabáku GOLEM EXTRA nebo Cézár, došla ke stejnému závěru, tedy vždy se podařilo tabák ručně naplnit a nakouřit na zařízení.

[41] Ani tato skupina námitek proto není důvodná.

#### *IV.B. Hodnocení právní otázky*

[42] Nejvyšší správní soud se dále zabýval správností aplikace § 101 odst. 3 písm. c) bodu 2 zákona o spotřebních daních na zjištěný skutkový stav.

[43] Předmětem spotřební daně jsou dle § 101 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 6. 2005, tabákové výrobky, kterými se rozumí cigarety, doutníky, cigarillos a tabák. Zákon o spotřebních daních rozlišuje dvě skupiny tabáku, tabák ke kouření [§ 101 odst. 3 písm. c)] a ostatní tabák [§ 101 odst. 3 písm. d)], který je upraven ke kouření a určen k jinému účelu. Nejvyšší správní soud se již v rozsudku čj. 8 Afs 29/2008 - 75 (cit. v bodě [16] shora), vyjádřil k otázce, zda předmětem spotřební daně z tabákových výrobků může být i tabák určený k jiným účelům. Dospěl k závěru, že znění § 101 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních, ve znění účinném od 1. 7. 2005 do 31. 12. 2006, je v rozporu se směrnicí Rady 59/95/ES ze dne 27. 11. 1995, o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků (zvláštní vydání v češtině: Úřední věstník, Kapitola 09, svazek 01, s. 283 - 288). Tabákovým výrobkem, který je předmětem spotřební daně, lze rozumět toliko tabák vhodný (způsobilý) ke kouření. Tento závěr nepochybně platí i pro období předcházející dni 1. 7. 2005, nejpozději od vstupu České republiky do Evropské unie (tj. od 1. 5. 2004).

[44] V nyní posuzovaném případě podřadil celní úřad předmětné tabákové výrobky pod § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 6. 2005, tedy tabákový odpad upravený pro konečného spotřebitele, který nespadá pod písmena a) a b)

a který je použitelný ke kouření. Skutečnost, že se jedná o tabákový odpad, není stěžovatelkou zpochybňována, ostatně tento závěr vyplývá z odborných posudků Celně technické laboratoře i Státní zemědělské a potravinářské inspekce. Stěžovatelka činí sporným závěr, že předmětný tabákový odpad (směs zn. Cézár a GOLEM EXTRA) je použitelný ke kouření.

[45] Zákon o spotřebních daních byl následně v ustanovení § 101 odst. 3 písm. c) bodu 2 novelizován tak, že počínaje 1. 7. 2005 používá spojení „který je možné kouřit“. Od předchozího spojení „je použitelný ke kouření“ se nové znění významově neliší. V obou případech se jedná o implementaci čl. 5 bodu 2 směrnice Rady 59/95/ES, podle něhož se za tabák ke kouření považuje též „*tabákový odpad dodaný k maloobchodnímu prodeji, na který se nevztahují články 3 a 4 a který je určen ke kouření.*“

[46] Spojení „je určen ke kouření“, jak jej používá české znění směrnice, má z jazykového hlediska jiný význam než spojení „použitelný ke kouření“, jak jej používal zákon o spotřebních daních. Spojení „je určen ke kouření“ totiž implikuje, že dodavatel tabákového odpadu může určit jeho využití a tím ovlivnit i daňový režim. Tato interpretace je však zjevně nesmyslná, neboť by se tím otevírala cesta k daňovým únikům. Bylo by totiž pouze na dodavatel, aby určením jiného využití tabákového odpadu než ke kouření odňal tabákový odpad z předmětu spotřební daně bez ohledu na to, zda může být fakticky ke kouření využit. Ostatně z porovnání různých jazykových verzí tohoto článku směrnice plyne, že text české verze směrnice je nepřesný a rozporný s objektivním významem směrnice (srov. k tomu obdobně rozsudek KS v Ostravě cit. v bodě [16] shora, s. 337 - 338). Francouzský text totiž pracuje s termínem „*les déchets de tabac [...] qui sont susceptibles d'être fumés*“, německý text s termínem „*zum Rauchen geeignete Tabakabfälle*“, anglický text s termínem „*tobacco refuse [...] which can be smoked*“ a v neposlední řadě slovenský text s termínem „*na fajčanie vhodne tabákové odpady*“. Ze žádné z těchto jazykových mutací nelze dovodit, že by tabákový odpad musel být určen ke kouření, aby byl předmětem daně. Ba naopak, tyto jazykové verze implikují, že rozhodná je toliko faktická možnost užít tabák ke kouření. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že rozhodný je doslovný výklad § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních v rozhodném znění.

[47] Nejvyšší správní soud je toho názoru, že krajský soud ani žalovaný nepochybili při výkladu § 101 odst. 3 písm. c) bodu 2 zákona o spotřebních daních. Tato námitka stěžovatelky je proto nedůvodná.

## V.

### Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[48] Nejvyšší správní soud dospěl po posouzení všech stěžovatelkou uplatněných námitek k závěru, a to i za pomoci provedeného dokazování před soudem, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Soud přitom neshledal žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

[49] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovaný se pak náhrady nákladů řízení výslovně vzdal.

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

V Brně dne 12. května 2010

JUDr. Josef Baxa  
předseda senátu