



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Rutsche a soudců JUDr. Marcely Sedmíkové a JUDr. Pavla Kumprechta ve věci žalobkyně: **CZT a.s.**, se sídlem v Pardubicích, Bratřů Veverkových 396, zastoupené JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Praha 8 – Karlín, Šaldova 34/466, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 7, 140 96 Praha 4 (dříve **Celní ředitelství Hradec Králové**, Bohuslava Martinů 1672/8a, Hradec Králové), v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 22. prosince 2010, č.j. 2677-3/210-060100-21, č.j. 2678-3/210-060100-21, č.j. 2693-3/210-060100-21, č.j. 2694-3/210-060100-21, č.j. 2698-3/210-060100-21, č.j. 2820-3/210-060100-21, č.j. 2820-4/210-060100-21 a č.j. 2822-3/210-060100-21, **t a k t o :**

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. prosince 2010, č.j. 2693-3/210-060100-21, č.j. 2698-3/210-060100-21, č.j. 2820-3/210-060100-21, č.j. 2820-4/210-060100-21 a č.j. 2822-3/210-060100-21, se z r u š u j í a věci se v r a c í žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. prosince 2010, č.j. 2677-3/210-060100-21, s e r u š í ve výroku, kterým byla žalobkyni vyměřena spotřební daň z tabákového výrobku Merlin za zdaňovací období březen 2006 ve výši 2.416.329,- Kč, a věc se v tomto rozsahu žalovanému v r a c í k dalšímu řízení.**
Ve zbytku se žaloba proti uvedenému rozhodnutí žalovaného z a m í t á .
- III. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. prosince 2010, č.j. 2678-3/210-060100-21, s e r u š í ve výrocích, kterým byla žalobkyni vyměřena spotřební**

daň z tabákových výrobků Merlin a Gullivers Standart za zdaňovací období duben 2006 ve výši 3.983.100,- Kč a ve výši 1. 466.162,- Kč, a věc se v tomto rozsahu žalovanému v r a c í k dalšímu řízení.

Ve zbytku se žaloba proti uvedenému rozhodnutí žalovaného z a m í t á .

- IV. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. prosince 2010, č.j. 2694-3/210-060100-21, s e z a m í t á .**
- V. Žalobkyni se z účtu krajského soudu v r a c í zaplacený soudní poplatek ve výši 14. 000,- Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.**
- VI. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na nákladech řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem částku ve výši 93. 361,- Kč, a to do deseti dnů od právní moci rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Jiřího Vanička, advokáta se sídlem Praha 8 – Karlín, Šaldova 34/466.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět sporu

Žalobou napadenými rozhodnutími žalovaný změnil dodatečné platební výměry Celního úřadu Pardubice (dále také jen „celní úřad nebo správce daně“) ze dne 21. listopadu 2007, č. 9203/07-066300-024, č. 9204/07-066300-024, č. 9205/07-066300-024, č. 9206/07-066300-024, č. 9207/07-066300-024, č. 9208/07-066300-024, č. 9209/07-066300-024 a č. 9210/07-066300-024, kterými celní úřad dodatečně doměřil žalobkyni spotřební daň dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) za zdaňovací období únor až červen 2006 a srpen až říjen 2006.

Ke změně přistoupil žalovaný pouze z důvodu upřesnění výše doměřovaného rozdílu, v ostatním podpořil stanoviska a postup celního úřadu. Podstata věci spočívá v posouzení, zda tabákové výrobky Gullivers Extra, Gullivers Standart a Merlin vyráběné žalobkyní jsou doutníkem ve smyslu definice zakotvené v ustanovení § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních (názor zastávaný žalobkyní) nebo se jedná o tabák ke kouření dle písm. c) téže normy (názor zastávaný žalovaným), neboť tato skutečnost je rozhodující pro stanovení sazby spotřební daně.

II. Obsah žalob

Žalobkyně napadla každé z uvedených rozhodnutí žalovaného obsáhlou žalobou, neboť je považovala z níže uvedených skutkových i právních důvodů za nezákonná. Obsah jednotlivých žalob je v zásadě totožný. Protože krajský soud shledal důvody pro spojení všech těchto žalob ke společnému řízení (v podrobnostech tento svůj procesní krok odůvodní níže), vyšel při posouzení rozsahu žalobních námitek z obsahu žalob, které obsahovaly všechny žalobní body,

a při níže uvedeném přepisu jejich obsahu vycházel formulačně z předpokladu, že se jedná o jednu žalobu.

Žalobkyně nejprve uvedla, že všechny důkazy, o něž opřela své žalobní důvody a které vycházejí z odvolacích námitek, nebo je uplatnila v rámci prvního i druhého odvolacího řízení, jsou založeny v příslušném správním (daňovém) spise žalovaného a správce daně.

Žalobkyně se dále rozhodla z důvodu procesní opatrnosti zopakovat i ty žalobní námitky, které již v minulosti byly předmětem přezkumu zdejšího krajského soudu (viz jeho rozsudky ze dne 28. 1. 2010, sp. zn. 30 Ca 8/2009 až 30 Ca 15/2009; dále jen „původní rozsudky“) a kterým krajský soud nevyhověl či je neshledal důvodnými.

Žalobkyně nesouhlasila se závěrem žalovaného, že by zrušením rozhodnutí a vrácením věcí k novému projednání a rozhodnutí celnímu úřadu překročil svá oprávnění a tím porušil zásadu koncentrace daňového řízení. Oprávnění k takovému postupu žalovaného je dáno § 50 odst. 5, věta poslední zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „daňový řád“), která zní: *„Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.“* Tato věta dle názoru žalobkyně nikterak nesouvisí s předchozími větami uvedenými v § 50 odst. 5 téhož zákona, ale jak z této poslední věty samé vyplývá, je vázána na jeho § 49 odst. 1. Podle něj může správce daně I. stupně sám odvolání v plném rozsahu vyhovět a rozhodnutí zrušit nebo mu vyhovět jen částečně. Žalobkyně je přesvědčena, že s ohledem na skutečnosti, které uvedla rovněž v doplnění odvolání ze dne 29. 7. 2008 a ze dne 21. 11. 2010, jakož i na důkazy, které měly být opatřeny již správcem daně (správním orgánem I. stupně) v návaznosti na znalecké posudky soudního znalce J. S., jež v rámci daňové kontroly žalobkyně předložila, měl správce daně sám nechat zpracovat znalecké posudky na tabákové výrobky Gullivers Standard, Gullivers Extra a Merlin. Proto měl žalovaný v souladu s citovaným § 50 odst. 5, věty poslední dodatečný platební výměr zrušit a vrátit věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně I. stupně. Takový postup se zásadou koncentrace daňového řízení nesouvisí a navíc tato zásada nemůže a nesmí být na újmu práv žalobkyně, jakož nesmí být na újmu objektivnosti daňového řízení, resp. daňové kontroly. Svým postupem měl žalovaný porušit rovněž zásadu zákonnosti (§ 2 odst. 1 daňového řádu). Žalovaný sice podle § 50 odst. 3 daňového řádu může v rámci odvolacího řízení výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty, dle názoru žalobkyně však žalovaný nemůže doplňovat odvolací řízení o tak zásadní důkazy, jakými mají být shora uváděná odborná posouzení. Díky tomu se žalobkyně mohla seznámit s hodnocením těchto důkazních prostředků až v odůvodnění rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Žalobkyně je přesvědčena, že tímto postupem žalovaný zcela nahradil činnost správce daně, tj. činnost správního orgánu I. stupně, která má být výsledkem daňové kontroly. Žalobkyni tímto postupem žalovaný odejmul možnost napadnout způsob hodnocení důkazních prostředků (odborných posouzení) řádným oprávněným prostředkem a popřel zásadu dvojinstančnosti daňového řízení a zásadu součinnosti (§ 2 odst. 2 daňového řádu).

Žalobkyně dále namítala neplatnost dodatečných platebních výměrů, neboť v jejich výroku chybí označení hmotněprávního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a že správce daně ve výroku uvedl pouze odkaz na Zprávu o daňové kontrole ze dne 6. 11. 2007, č.j. 218-23/07-066300-031 a daňový řád. Právě proto, že dodatečný platební výměr nebyl součástí Zprávy o daňové kontrole, jak může být (§ 16 odst. 8 daňového řádu), měl správce daně uvést, dle jakého dalšího právního předpisu rozhodl. V daném případě, že rozhodl dle daňového řádu. Protože Zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím, ale jen jedním z podkladů pro další postup správce daně ve věci, nemohla žalobkyně vědět, jak nakonec správce daně a potažmo i žalovaný rozhodne. Tedy např., že změni hodnocení tabákových výrobků Gullivers Standard, Gullivers Extra a Merlin a žalobkyně nebude mít jistotu, co se týče odvolacích námitek a následně pak i žalobních důvodů. Stejně tak žalobkyně mohla jen dovozovat, jakého výrobku se dodatečně vyměřená spotřební daň týká a tomu přizpůsobit svoje odvolací námitky. Při jejich zpracování se však pohybovala jen v rámci pravděpodobnosti, nikoliv jistoty. Daňový řád v § 32 odst. 2 upravuje základní náležitosti rozhodnutí. Podle názoru žalobkyně tím stanoví rovněž závazné pořadí těchto náležitostí. V daném případě nejde o přepjatý formalismus, ale o logickou přísnost zákona. Rozsudek svými důsledky totiž zasahuje do práv a povinností účastníků řízení. Žalobkyně je proto názoru, že i grafické ztvárnění a zvláště pak umístění jednotlivých náležitostí má odpovídat jejich pořadí tak, jak po sobě následují v § 32 odst. 2 daňového řádu. O správnosti této námitek nasvědčuje dle žalobkyně i skutečnost, že žalovaný v napadeném rozhodnutí již tabákové výrobky rozepsal, když uvedl, o jaký tabákový výrobek se jedná a podle čeho a v jaké výši se u toho kterého tabákového výrobku spotřební daň vyměřuje.

Žalobkyně také přesně nevěděla, co znamenají číselná označení tabákových výrobků uvedená v dodatečných platebních výměrech. Předpokládala, že číselné označení by mělo být shodné s kódem Kombinované nomenklatury EU. Protože zaměstnanci správce daně na jednání dne 29. 1. 2008 nebyli schopni žalobkyni sdělit, z čeho čísla vybraných (tabákových) výrobků uvedená na všech dodatečných platebních výměrech vycházejí, žalobkyně podala ke správci daně žádost o vysvětlení. Bylo jí odpovězeno, že se jedná o číselné kódy dle pokynů GŘC. Žalobkyně je toho názoru, že čísla tabákových výrobků v dodatečných platebních výměrech jsou zmatečná. Podle ní orgány ČR mají používat pro číselné označení tabákového výrobku a jeho sazebního zařazení příslušný kód KN EU. V daném případě tomu tak není a správce daně označuje tabákové výrobky podle pokynů GŘC, které nejsou právně závazné, a ještě k tomu číselně označuje tabákové výrobky na dodatečných platebních výměrech v rozporu s právem EU. Žalovaný pak čísla vybraných výrobků v napadených rozhodnutích vypustil úplně.

Žalobkyně nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že pojem „dobrá víra“ je jen kategorií soukromého práva. Ochrana dobré víry je nepřímou vyjádřena též v § 2 odst. 1 daňového řádu (zásada zákonnosti). Žalobkyně tvrdí, že správní orgány svým jednáním u ní vyvolaly důvodné přesvědčení, že při výrobě doutníků postupuje v souladu s právními předpisy, tedy i s § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. Záměr žalobkyně zahájit výrobu doutníků byl příslušným celním orgánům znám minimálně od října 2005. S ohledem na okamžik účinnosti daňového řádu a působnosti celních orgánů v tomto oboru státní správy na straně jedné a na okamžik oznámení záměru žalobkyně vyrábět doutníky na straně druhé, měly být příslušné celní orgány schopné podat odborné závěry téměř „na počkání“.

Žalobkyně v dostatečném předstihu seznámila příslušné orgány Celní správy ČR se záměrem vyrábět doutníky. Tento záměr byl též náležitě zdokumentován. Orgány Celní správy ČR proti tomu nic nenamítaly a jejich výrobu umožnily. Proto také dne 13. 3. 2006 vydal žalovaný žalobkyni „*Povolení k provozování daňového skladu*“ č.j. 3881/06-0601-23/DS, které nabylo právní moci dne 17. 3. 2006 a kterým jí mj. povolil výrobu doutníků. Pokud pro vydání takového povolení v dané době nedisponoval potřebnými informacemi a podklady, měl si je opatřit a teprve pak povolení vydat. Měl např. provést odborné posouzení a zpracovat odborný posudek ještě před povolením výroby doutníků Gullivers Extra, Gullivers Standard a Merlin, tj. před vydáním shora uváděného povolení k provozování daňového skladu. Je zjevné, že toto žalovaný ani jiný orgán Celní správy ČR neučinil a takové jednání nelze přičítat žalobkyni k tíži. Nadto se žalobkyně v rámci své vyšší právní jistoty a ochrany snažila získat stanovisko k tabákovým výrobkům. Teprve dopisem GŘC ze dne 30. 8. 2006, č.j. 2006/2975/23, byla informována o hodnocení předmětných tabákových výrobků Gullivers a Merlin. Tato informace nejenže byla povrchní a bez přiložených odborných posudků, ale i tabákový výrobek Gullivers Standard byl podle ní označen za tabák ke kouření, ačkoliv v té době nebyl odborný posudek na tento výrobek ještě zpracován. Teprve v říjnu 2006 začaly příslušné orgány Celní správy ČR podnikat vůči žalobkyni první kroky a odborné posudky CTL jí vydaly až k její žádosti na podzim roku 2006. Přitom první odborný posudek na Gullivers Extra měla CTL vypracovaný již v dubnu 2006 (Gullivers Extra) a květnu 2006 (Merlin). Takovým postupem byl porušen princip legitimního očekávání v důvěryhodnost aktů státu, na níž se jejich adresáti spoléhají. Opačný přístup je porušením tohoto principu a tudíž je nezákonný a protiústavní.

Jestliže žalovaný uvádí, že pro posouzení daňové otázky bylo třeba zkoumat charakter výrobku, nikoliv primárně způsob (průběh) výroby, tak s takovým závěrem žalobkyně souhlasila. Způsob výroby totiž dle jejího názoru ovlivňuje charakterové vlastnosti výrobku a způsob a účel jeho užití. To má samozřejmě své dopady i do daňové oblasti, resp., pod jaký druh daně (např. daň z přidané hodnoty či spotřební daň) a jakou sazbu daně daný výrobek spadá. Žalovaný přiznává, že rozhodujícím pro posouzení předmětných tabákových výrobků bylo zkoumání charakteru výrobku. Je zjevné, že pro toto posouzení byly rozhodující odborné posudky CTL. Nikde v odborných posudcích CTL ani protokolech o zkouškách k tabákovým výrobkům Gullivers Extra, Gullivers Standard a Merlin (ani v předchozích odborných posudcích a protokolech o zkouškách) se neuvádí, ani to nebylo předmětem zjišťování ze strany správce daně a odvolacího orgánu, technologický postup (způsob) jeho výroby. Nestalo se tak ani v rámci doplňování důkazů, které si v rámci odvolacího řízení obstaral žalovaný (odborné vyjádření CTL ze dne 22. 10. 2010, znalecký posudek zpracovaný dne 26. 10. 2010 znaleckým ústavem P&R LAB a.s. a konzultace ke znaleckému posudku vyhotovená panem I.D.). Žalobkyně připomíná, že příslušné orgány Celní správy ČR byly se způsobem výroby předmětného tabákového výrobku seznámeny, a proto žalobkyni vydaly v roce 2006 povolení k provozování daňového skladu, a to i za účelem výroby doutníků. Příslušné orgány Celní správy ČR byly seznámeny s výrobním postupem žalobkyně při výrobě doutníků, byl jim tento postup předveden na výrobním zařízení daňového subjektu, příslušný orgán Celní správy ČR (Celní úřad Kolín, pobočka Kutná Hora) provedl i fotodokumentaci, proti tomuto výrobnímu postupu neměly příslušné orgány Celní správy ČR žádné návrhy, připomínky ani námitky a nepřijaly proti tomu ani žádné opatření. Příslušné orgány

Celní správy ČR měly k dispozici informace o výrobním postupu při výrobě doutníků Gullivers Extra, Gullivers Standard a Merlin a proti tomu postupu neměly žádných námitek. Stejně tak nebyly schopné v rámci několikaměsíční korespondence sdělit žalobkyni jednoznačné stanovisko k tabákovým výrobkům Gullivers a Merlin a takové stanovisko dosud ani nevydaly. Obdobně odborné posudky k tabákovým výrobkům Gullivers a Merlin musela CTL vypracovat opakovaně, přičemž tyto odborné posudky jsou nadále obsahově rozporné a jejich závěry nelogické. Správce daně a žalovaný, jakož i další orgány Celní správy ČR (např. Celní úřad Kolín a GŘC) tak svým postupem porušily zásadu ochrany dobré víry, resp. princip právní jistoty (čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky). Stejně tak porušily zásadu zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů (§ 2 odst. 1 daňového řádu), což by bylo možné označit za jistou obdobu principu právní jistoty a ochrany dobré víry.

Žalobkyně dále vytkla žalovanému, že se nezabýval podrobněji jí předkládaným důkazem a to odborným posudkem PH0387/08 ze dne 4. 3. 2008 a protokolem o zkoušce PH0387/08-422 ze dne 4. 3. 2008. Tyto důkazy dokládají neznalost a neodbornost žalovaného v otázce posuzování vybraných výrobků coby doutníků a týkají se problematiky výkladu pojmu „kouřit jako takový“. Uvedené důkazy prokazují účelovost jednání orgánů celní správy, když i tabákový výrobek, který fakticky splňuje podmínky „dají se kouřit jako takové“, není hodnocen jako doutník. Spíše jde o to, že žalovaný nechce žádný tabákový výrobek z dílny žalobkyně považovat za doutník.

Následující žalobní námitka obsahuje tvrzení žalobkyně, že správce daně a žalovaný porušili zásadu zákonnosti (§ 2 odst. 1 daňového řádu) z hlediska důkazních prostředků (§ 31 odst. 4 daňového řádu), kdy znalecké posudky CTL vydávají za odborné posudky CTL, čímž současně porušili právní předpisy ČR, které upravují obsahové a formální náležitosti znaleckých posudků. V důsledku toho správce daně v rámci daňové kontroly a při vydání dodatečných platebních výměrů použil nezákonný důkaz, čímž současně porušil ustanovení o důkazním řízení (§ 31 odst. 4 a 6 daňového řádu). Dále správce daně při použití odborných posudků CTL porušil čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, když jako důkaz použil odborné posudky, které byly vyhotoveny subjektem, který z hlediska veřejného práva neexistuje a jemuž veřejné právo nepřiznává žádná práva a povinnosti. Žalovaný toto jeho pochybení nenapravil. Odborné posudky CTL na tabákový výrobek Gullivers Extra a Merlin (ale i Gullivers Standard) jsou tudíž nejen nezákonné, ale i protiústavní, a proto nemohou vyvolávat jakékoliv právní následky. V souvislosti s tím žalobkyně následně popsala, které znalecké posudky vyhotovené soudním znalcem J. S. v průběhu správního řízení celním orgánům předložila a k jakým závěrům tento soudní znalec ohledně charakteru vybraných výrobků a některých odborných pojmů s tím souvisejících (např. „drcený tabák“, „krycí list“, „vázací list“) dospěl.

Správce daně se dle žalobkyně s těmito důkazy řádně nevypořádal, resp. se s nimi nevypořádal vůbec. V odpovědi ze dne 2. 10. 2007, č.j. 218-35/07-066300-031, s. 4, správce daně uvedl, že znalecké posudky č. 1/2/2007 a č. 1/9/2007 jsou vypracovány v obecné míře. Dále uvedl, že žádná otázka v těchto znaleckých posudcích nesměřovala a nevztahovala se přímo k věci, tedy konkrétně na tabákový výrobek Gullivers Standard, Gullivers Extra a Merlin. Vyhodnocením těchto odborných posudků správce daně došel k závěru, že z nich nevyplývá konkrétně, zda

výrobky Gullivers Standard, Gullivers Extra a Merlin jsou doutníky či se jedná o tabák ke kouření. V této souvislosti správce daně konstatoval, že pro něho mají větší vypovídající důkazní sílu odborné posudky a protokoly o zkoušce vyhotovené CTL na základě odebraných vzorků přímo předmětných tabákových výrobků v rámci daňové kontroly. Stejně tak mají odborné posudky CTL, včetně protokolů o zkoušce, tuto větší vypovídající důkazní sílu i pro žalovaného (žalovaný vycházel ze slovního popisu zkoumaných vzorků a výsledků laboratorních analýz), byť tvrdí, že od závěrů obsahujících právní hodnocení či hodnocení ve vztahu k celním předpisům odhlédl.

Přitom kdyby se celní orgány s obsahem znaleckých posudků soudního znalce J. S. skutečně seznámily, zjistily by, že informace v nich obsažené lze využít pro posouzení charakteru vybraných výrobků

Ve svém vyjádření ze dne 23. 10. 2007 žalobkyně nesouhlasila se způsobem, jakým se správce daně vypořádal se znaleckými posudky, které předložila jako důkazy v rámci daňové kontroly. Znalecké posudky totiž obsahují závažné skutečnosti týkající se požadavků na doutníky dle příslušných ustanovení zákona o spotřebních daních a vyhlášky č. 344/2003 Sb. Pokud by správce daně pečlivě prostudoval tyto znalecké posudky, došel by k závěru, že tabákové výrobky Gullivers Extra, Gullivers Standard a Merlin splňují zákonné podmínky pro doutníky. A nemohly by je odmítnout s pouhým poukazem na to, že jsou vypracovány v obecné míře a že žádná otázka v těchto posudcích nesměřovala nebo se nevztahovala přímo k tabákovým výrobkům Gullivers Standard, Gullivers Extra a Merlin. Žalovaný se s těmito odvolacími námitkami ve vztahu k znaleckým posudkům č. 1/2/2007 ze dne 13. 4. 2007 a č. 1/9/2007 ze dne 25. 7. 2007 vůbec nevypořádal. Z tohoto hlediska je napadené rozhodnutí dle žalobkyně nepřezkoumatelné.

Protože se v odborných posudcích CTL a dalších vyjádřeních správce daně objevují tvrzení o „vadné“ konstrukci tabákových výrobků Gullivers Extra, Gullivers Standard a Merlin, požádala žalobkyně jmenovaného soudního znalce o zpracování znaleckých posudků, které v obecné rovině důsledně osvětlují povinnosti vztahující se k jednotlivým možnostem, jak má vypadat tabákový výrobek – doutník, aby vyhověl požadavkům zákona o spotřebních daních a vyhlášky č. 344/2003 Sb. Žalobkyně proto požádala soudního znalce pana J. S. o vypracování znaleckého posudku, který nese označení č. 1/10/2007. Žalovaný zpochybňuje tento znalecký posudek, jelikož prý nebyl podroben žádnému odbornému laboratornímu zkoumání. Zde je ale třeba uvést, že odborné vyjádření CTL zn. 23885/2010-900000-020 ze dne 22. 10. 2010 neobsahuje výčet žádných zvláštních metod či postupů, které by prokazovaly, že zkoumané vzorky byly ze strany CTL skutečně podrobeny nějakému zvláštnímu, odbornému laboratornímu zkoumání. Naopak z tohoto odborného vyjádření CTL jasně plyne, že toto tzv. odborné laboratorní zkoumání bylo zaměřeno na vizuální ohledání předmětných vzorků (jak z hlediska náplně, tak z hlediska doutnání) a na provedení vlastního kouření. Vlastní kouření vzorků doutníků Gullivers a Merlin však provedl i soudní znalec J. S. před notářem dne 7. 12. 2010 (viz notářský zápis NZ 458/2010, N 430/2010). Stejně tak ale žádné zvláštní (odborné) laboratorní zkoumání nevyplývá ani ze znaleckého posudku znaleckého ústavu P&R LAB a.s. zn. TOT-02-10 ze dne 26. 10. 2010. Znalecký ústav nepoužil žádných zvláštních metod či postupů, ale rovněž se zaměřil na vizuální ohledání (mikroskop a analytické váhy) a kouření (membránová vývěva jednokomorová a redukční ventil) vzorků předmětných tabákových výrobků. Takový způsob zkoumání vyplývá i

z konzultace ke znaleckému posudku, kterou vyhotovil pan I. D. dne 27. 9. 2010. Přitom odborné vyjádření CTL, posudek znaleckého ústavu a konzultace ke znaleckému posudku jsou pro žalovaného z hlediska hodnocení tabákových výrobků rozhodující, ačkoliv znalecký posudek č. 1/10/2007 znalce pana S. a vlastní kouření tabákových výrobků Gullivers a Merlin panem S. před notářem je založeno na obdobných postupech. Rozdíl je pouze v tom, že kouření doutníků prováděl pan S. osobně a přímo (tj. orálně – ústy), kdežto např. znalecký ústav vlastní kouření (tj. kouření prostřednictvím osoby, které je jedinečné a nezaměnitelné) nahradil kouřením prostřednictvím membránové vývěvy jednokomorové, kdy vzduch reguloval pomocí regulačního ventilu.

Proto žalobkyně nemůže s takovou výtkou a fakticky i hodnocením důkazů, kdy za použití obdobných postupů z hlediska očekávaného výsledku, je znalecký posudek č. 1/10/2007 žalovaným neodůvodněně devalvován a naopak odborné posudky a odborné vyjádření CTL, posudek znaleckého ústavu včetně konzultace neoprávněně zvýhodňovány, souhlasit. Správce daně tedy tento důkaz neprovedl, resp. se s ním vypořádal naprosto nepřezkoumatelným a nevěrohodným způsobem, který plně vykazuje projev libovůle. Žalobkyně v souvislosti s tím vyjádřila názor, že žalovaný se obává odbornosti soudního znalce J.S., a proto se vyhýbá jeho výsledku, případně konfrontaci s příslušnými pracovníky CTL či znaleckého ústavu P&R LAB a.s. a panem I. D. Navíc není pravdivé tvrzení žalovaného, že odborné posudky CTL, které byly zpracovány na předmětné tabákové výrobky v období duben, květen a říjen 2006 a leden 2007, nevykazují zásadní rozporuplnost. Navíc je toto tvrzení žalovaného nepřezkoumatelné, neboť se jedná o pouhé konstatování, aniž by se žalovaný vypořádal s jednotlivými příklady rozporuplnosti odborných posudků, jak na ně žalobkyně ve svých odvoláních poukázala.

Žalobkyně dále vytkla žalovanému, že neakceptoval stanoviska (případně závazné informace) celních orgánů jiných zemí (SRN, Slovenská republika, Polská republika), která na vybrané výrobky pohlížela jako na doutníky.

Upozornila rovněž na to, že daňový subjekt má právo být v rámci odvolacího řízení seznámen s právním hodnocením, k němuž odvolací orgán došel. To se v dané věci nestalo. Žalobkyni bylo umožněno pouze nahlédnout do daňového spisu u odvolacího orgánu a převzít odborné vyjádření, posudek znaleckého ústavu a konzultaci ke znaleckému posudku. Právní hodnocení však žalobkyni žalovaný nepředestřel, resp. s ním seznámil žalobkyni až v odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Žalobkyně mohla pouze dovozovat (se domnívat), jaký právní závěr (jaké právní hodnocení) žalovaný učinil. Znemožnil tím žalobkyni kvalifikovaně se ve věci vyjádřit, resp. své odvolání doplnit. Žalobkyně tak mohla učinit pouze na základě svých úvah, domněnek a dedukcí. Dle názoru žalobkyně však žalovaný nemůže doplňovat odvolací řízení o tak zásadní důkazy, jakými mají být shora uváděná odborná posouzení. Žalobkyně je přesvědčena, že tímto postupem žalovaný nahradil činnost správce daně, tj. činnost správního orgánu I. stupně, která má být výsledkem daňové kontroly. Žalovaný daným postupem popřel zásadu dvojinstančnosti daňového řízení, dále porušil zásadu zákonnosti (§ 2 odst. 1 daňového řádu) a zásadu součinnosti (§ 2 odst. 2 téhož zákona).

Dále žalobkyně zdůraznila skutečnost, že při posuzování materiálního znaku doutníků („kouří se jako takové“) si jednotlivé odborné posudky CTL včetně

odborného vyjádření odporují a podrobně popsala případy takových rozporů. Přitom novost problematiky nemůže být pro celní orgány včetně žalovaného omluvou, když působnost jim byla v této oblasti svěřena od roku 2003, resp. 2004 a za tím účelem jsou dostatečně personálně, odborně a technicky vybaveni. Vždyť předmětné tabákové výrobky CTL posuzovala až v průběhu roku 2006 (poprvé), podruhé pak v lednu 2007 a potřetí v říjnu 2010! Hodnocení (závěry) CTL lze proto dle žalobkyně považovat za zavádějící a nespolehlivé (neobjektivní), když CTL předem nebyla srozuměna s vymezením neurčitého pojmu „běžný spotřebitel – kuřák doutníků“ a s ním souvisejících požadavků a očekávání. Zadavatel (žalovaný) měl nejdříve tento pojem objektivizovat, aby zpracovatel mohl v tomto smyslu předmětné tabákové výrobky zkoumat a s uvedenou definicí konfrontovat. Zde se zvolil postup opačný. Nejprve se provádí zkoumání a hodnocení a teprve po tom se bude (pozn. bude muset!) tento pojem definovat. Paradoxně tak žalovanému vznikl prostor pro to, aby neurčitý pojem definoval až na základě výsledků zkoumání a hodnocení. Žalovaný tak může definovat uvedený pojem v mezích předem přijatého závěru, že předmětné tabákové výrobky mají být hodnoceny jako tabák ke kouření. Nadto žalovaný tento pojem vůbec nevymezil, ač je zřejmé, že je zásadním kritériem pro hodnocení tabákových výrobků Gullivers Extra, Gullivers Standard a Merlin.

Rovněž nelze souhlasit s tvrzením žalovaného, že znalecký posudek č. 1/10/2007 ze dne 18. 10. 2007 pouze srovnává dřívější hodnocení a některá zahraniční stanoviska. Dále pak obsahuje výlučně právní hodnocení. Tento znalecký posudek totiž při hodnocení tabákových výrobků Gullivers Standard, Gullivers Extra a Merlin došel ke zcela jiným závěrům než odborné posudky CTL. Pokud snad žalovaný vytýká tomuto znaleckému posudku, že obsahuje právní závěry, tak se žalovaný mylí. Znalec posuzoval předmětné tabákové výrobky po technické stránce s přihlédnutím k požadavkům, které na tyto výrobky stanoví příslušné právní předpisy. Zásadní věcí bylo, zda tyto výrobky odpovídají (technickým) požadavkům, které stanoví příslušné právní předpisy pro doutníky. Znalec neřešil žádné právní otázky ani neprováděl právní výklad, a to na rozdíl od některých odborných posouzení provedených CTL, ke kterým z toho důvodu neměly celní orgány přihlížet. To že žalovaný tvrdí, že od závěrů obsahujících právní hodnocení (navíc vnitřně skutečně rozporných) či hodnocení ve vztahu k celním předpisům jako od irelevantních zcela odhlédl, je pouze jeho ničím nepodložené tvrzení. Závěr (úvaha) žalovaného je v tomto zcela nepřezkoumatelný.

Žalobkyně dále vyjádřila přesvědčení, že odborné posudky CTL jsou pomůckami ve smyslu shora citovaných ustanovení daňového řádu. Ostatně samo GŘC ve svém vyjádření ze dne 27. 11. 2006, zn. 2006/2691/30, k žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, kterou podala žalobkyně k Městskému soudu v Praze, na s. 2 výslovně uvádí, že odborné posudky využívá správce daně podpůrně (jako pomůcku v daňovém řízení) pro správné zařazení do předmětu daně a návazně pro vyměření daňové povinnosti. V souvislosti s užitím pomůcek žalobkyně namítla, že jí není známo nic o tom, že by nesplnila některou ze svých zákonných povinností, v jejímž důsledku by mělo dojít k použití takových pomůcek. Správce daně ji ani jednou sám o sobě a už vůbec ne před zahájením daňové kontroly nevyzval k tomu, aby se vyjádřila k tabákovým výrobkům Gullivers Standard, Gullivers Extra a Merlin, resp., aby prokázala, že se jedná o doutníky, a to ještě před tím než došlo k zpracování odborných posudků. Správce daně k jejich vypracování (zadání) přistoupil jednostranně, aniž by umožnil žalobkyni se k věci nejprve vyjádřit,

čímž porušil zákonné podmínky pro užití pomůcek. Správce daně měl nejprve daňový subjekt vyzvat k tomu, aby svá tvrzení nejprve prokázal, tedy, aby doložil, že v případě tabákových výrobků Gullivers Extra, Gullivers Standard a Merlin se jedná o doutníky. Teprve pak měl provést odběr vzorků a nechat vyhotovit odborné posudky CTL. To však správce daně neučinil. Uchýlil se tak k použití pomůcek, aniž by byly splněny podmínky pro jejich užití dle daňového řádu a umožnil žalobkyni bránit se teprve tehdy, kdy si je v rozporu s příslušnými ustanoveními daňového řádu opatřil. Protože v daném případě došlo k použití pomůcek, bylo povinností správce daně alespoň ve Zprávě o daňové kontrole zdůvodnit, proč bylo nutné stanovit daň pomůckami a že žalobkyně svoji povinnost nesplnila. Takové zdůvodnění však Zpráva o daňové kontrole neobsahuje a není obsaženo ani v žádné odpovědi správce daně, včetně protokolu o ústním jednání dne 6. 11. 2007, č.j. 218-37/07-066300-031. Při použití pomůcek (odborných posudků CTL) pak bylo povinností správce daně při doměření daně přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro žalobkyni, i když jí nebyly za řízení uplatněny (§ 46 odst. 3 daňového řádu). Tak ovšem správce daně také nepostupoval. Správce daně tak porušil zásadu zákonnosti (§ 2 odst. 1 daňového řádu), když nerespektoval zákonné podmínky pro užití pomůcek a procesní práva daňového subjektu a tedy zákonné podmínky důkazního řízení. Stejně tak tuto zásadu porušil i ve vztahu k § 46 odst. 3 daňového řádu. Způsobem, jakým došlo k nezákonnému použití pomůcek, správce daně současně porušil zásadu součinnosti (§ 2 odst. 2 daňového řádu), neboť z konstrukce § 31 téhož zákona vyplývá, že zásada součinnosti je jednou z hlavních zásad, která důkazní řízení ovládá. Žalovaný pochybení správce daně nenapravil, když nepostupoval a nerozhodl, jak stanoví § 50 odst. 5 daňového řádu. Proto je v důsledku porušení zásady zákonnosti jeho rozhodnutí nezákonné.

V návaznosti na výše uvedené musí žalobkyně konstatovat též to, že daňová kontrola byla nezákonná, jelikož v tomto sporném případě měl správce daně provést vytýkácí řízení a nikoliv daňovou kontrolu. Z listin založených v daňovém spise (interní korespondence mezi celními orgány a odborné posudky CTL) vyplývá, že správce daně (resp. podle instrukce GŘC) měl ve věci tabákových výrobků Gullivers a Merlin konkrétní pochybnosti, tj. pochybnosti o jejich správném daňovém zařazení z hlediska spotřební daně. Dle přesvědčení žalobkyně nemůže správce daně volit libovolně mezi jednotlivými instituty daňového řízení. Takovým postupem by totiž zastíral skutečný právní stav stavem formálně-právním (§ 2 odst. 7 daňového řádu). Naopak musí volit instituty, které odpovídají dané situaci (danému stavu věcí). V tomto sporném případě měl na základě svých důkazů pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Proto měl zahájit vytýkácí řízení dle § 43 daňového řádu a v jeho rámci měla být realizována procesní práva a povinnosti, jak žalobkyně, tak správce daně. Toto správce daně neučinil a žalovaný nápravu nezjednal. S ohledem na tyto skutečnosti (a nejen na tyto – viz níže) žalobkyně považuje předmětnou daňovou kontrolu za nezákonnou, jelikož došlo k porušení zásady zákonnosti dle § 2 odst. 1 daňového řádu.

Žalobkyně rovněž přišla s tvrzením, že daňová kontrola dosud neskončila. Na jednání dne 6. 11. 2007 byla projednávána zpráva o daňové kontrole. Na jednání pracovníci správce daně konstatovali, že dne 6. 11. 2007 správce daně tuto zprávu

projednal a daňová kontrola tím byla ukončena. Žalobkyně tomu oponovala a uvedla, že daňovou kontrolu nepovažuje za ukončenou a zprávu za projednanou z důvodu nedostatečného vypořádání se správce daně s předloženými důkazy. Dále žalobkyně uvedla, že tuto daňovou kontrolu považuje i nadále za nezákonnou. Z tohoto důvodu žalobkyně odmítla zprávu o daňové kontrole podepsat (viz protokol o ústním jednání ze dne 6. 11. 2007, č.j. 218-37/07-066300-031). Správce daně nejen, že odmítl jakékoliv důkazy předložené žalobkyní v rámci této daňové kontroly, ale dokonce se s některými důkazy nevypořádal vůbec, například s argumenty a důkazy týkajícími se porušování principu právní jistoty, předvídatelnosti práva a ochrany práv nabytých daňovým subjektem v dobré víře. Přitom daňový subjekt tyto argumenty společně s důkazy uplatnil již ve svém vyjádření k projednávané zprávě o kontrole spotřební daně ze dne 26. 7. 2007, s. 36-38. V závěrečné zprávě o daňové kontrole musí být uveden výčet důkazních prostředků, vypořádání se správce daně s důkazními prostředky, které daňový subjekt předložil nebo navrhl a správce daně je neprovedl, musí tam být uvedena ustanovení právních předpisů, která dle názoru správce daně daňový subjekt porušil, a musí tam být obsaženy i úvahy správce daně ohledně hodnocení důkazů podle § 2 odst. 3 daňového řádu, a to včetně hodnocení těch důkazů, které vyplynuly z důkazních prostředků, opatřených správcem daně bez součinnosti s daňovým subjektem, i když z nich správce daně při formulování kontrolních zjištění nevycházel. V daném případě toto zcela chybí, neboť v protokolu o ústním jednání ze dne 6. 11. 2007, č.j. 218-37/07-066300-031, chybí vypořádání se s důkazy, jež žalobkyně navrhla provést v písemnosti označené „Vyjádření daňového subjektu k odpovědi správce daně ze dne 23. 10. 2007“. Správce daně pouze konstatoval, že své právo dle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu daňový subjekt využil ve vyjádření ze dne 26. 7. 2007 a další vyjadřování by nevedlo ke změně výsledku. Přestože žalobkyně navrhla v písemnosti ze dne 23. 10. 2007 další relevantní důkazy, minimálně lze za takové důkazy považovat znalecké posudky, správce daně se takovými relevantními důkazy odmítl zabývat a takovéto relevantní důkazy neprovedl. V samotné zprávě o daňové kontrole pak výčet důkazních prostředků předložených žalobkyní chybí, jakož i způsob vypořádání se správce daně s nimi. Stejně tak ve zprávě o daňové kontrole chybí úvahy správce daně ohledně hodnocení důkazů dle § 2 odst. 3 daňového řádu, a to i ve vztahu k odborným posudkům CTL, zvláště pak k jejich rozporuplným a nelogickým závěrům. V tomto případě je zcela evidentní, že ve zprávě o daňové kontrole závěry správce daně týkající se reakce na vyjádření a případné návrhy žalobkyně zcela chybí, a to za situace, kdy dodatečný platební výměr nebyl odůvodněn.

Tím, že správce daně nevypořádal všechny námitky žalobkyně z průběhu daňové kontroly a neprovedl do důsledku hodnocení důkazů, zatížil řízení zásadní vadou. Svým jednáním totiž znemožnil žalobkyni reagovat na řádné vypořádání správce daně se všemi jejími námitkami a důkazy. Žalobkyně tak nemůže znát všechny úvahy správce daně, kterými se při hodnocení důkazů řídil a které vedly k vydání dodatečného platebního výměru. Žalobkyně upozorňuje, že zpráva o daňové kontrole je jen jedním z důkazních prostředků. Vady při dokazování, nevypořádání všech námitek žalobkyně a vady zprávy o kontrole spotřební daně po kvalitativní stránce při absenci odůvodnění dodatečného platebního výměru proto zásadním způsobem zpochybňují úvahy a samotné závěry správce daně. K tomu pak je třeba ještě připojit změnu právních názorů žalovaného v rámci odvolacího řízení. Žalobkyně tak byla v průběhu celého daňového řízení (tj. i odvolacího)

vystavena nejistotě, jednak co se týče hodnocení důkazů, jednak co se týče právního hodnocení. Proti takovému jednání se nemůže žalobkyně kvalifikovaně bránit.

Žalovaný s odkazem na daňový řád tvrdí, že vada řízení (konkrétně vadná zpráva o daňové kontrole) musí mít materiální stránku a také určitou intenzitu. Žalovaný však neodkazuje na konkrétní ustanovení daňového řádu. Dle názoru žalobkyně je takovéto nekonkrétní tvrzení žalovaného nepřezkoumatelné s důsledky pro použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazu v rámci tohoto daňového řízení. Navíc dodatečné platební výměry, které nebyly odůvodněny, se o tuto vadnou zprávu o daňové kontrole opírají. V úvodu dodatečného platebního výměru správce daně uvádí: „*Na základě Zprávy o daňové kontrole č.j. 218-23/07-066300-031, ze dne 6. 11. 2007, Vám podle ustanovení § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), vyměřujeme spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období.....*“. Přitom zpráva o daňové kontrole je v podstatě odůvodněním dodatečného platebního výměru, který se jednak neodůvodňuje a který jednak může být součástí zprávy o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 daňového řádu). Navíc dodatečné platební výměry na zprávu o daňové kontrole výslovně odkazují. Ostatně na zprávu o daňové kontrole jako na odůvodnění dodatečného platebního výměru, který se jinak neodůvodňuje, nahlížela nejen dosavadní judikatura správních soudů, ale nyní je ex lege za takové odůvodnění považována (§ 147 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb.). Z výše uvedeného tedy vyplývá, že správce daně porušil zákon, konkrétně § 31 odst. 2 daňového řádu, ve znění zákona č. 270/2007 Sb., a současně s žalobkyní zprávu o daňové kontrole řádně neprojednal. Nemohlo tudíž dojít k ukončení daňové kontroly a následně tedy ani k vydání dodatečných platebních výměrů.

Pokud by přesto daňová kontrola měla být považována za skončenou, pak odůvodnění dodatečného platebního výměru, kterým je vadná zpráva o daňové kontrole, nesplňuje zákonem stanovené materiální podmínky a s ohledem na výše uváděnou judikaturu zakládá vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci.

Dle žalobkyně tedy správce daně neunesl důkazní břemeno, které v takovém případě přešlo z žalobkyně (§ 31 odst. 9 daňového řádu) na něj (§ 31 odst. 8 písm. c/ a d/ téhož zákona). Navíc napravovat takové zásadní vady řízení před správním orgánem I. stupně nespadá dle názoru žalobkyně již do pravomoci správního orgánu II. stupně. Takovým postupem žalovaný totiž nahrazuje správní orgán I. stupně, znemožňuje žalobkyni řádně uplatnit další možné odvolací důvody a tím kvalifikovaně brojit proti dodatečnému platebnímu výměru. Tím žalobkyně opět připomenula porušení zásady dvojinstančnosti řízení.

Tu totiž znovu rozvinula v souvislosti s otázkou suverenity správce daně. Jak vyplývá ze spisu, žalobkyně v rámci daňové kontroly uplatnila námitky a učinila řadu podání. Správce daně na tato podání různým způsobem reagoval. Například zamítl námitky proti postupu správce daně. Písemnost správce daně je datována dnem 9. 7. 2007 pod zn. 3542-04/07-066300-031. První protokol o ústním jednání k projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 11. 7. 2007 je označen č.j. 218-24/07-066300-031. Taktéž první zpráva o kontrole spotřební daně je označena č.j. 218-23/07-066300-031. Další listina správce daně ze dne 2. 10. 2007 je označena č.j. 218-35/07-

066300-031 (navíc je na listině uvedeno i Odd. 031). Rovněž protokoly o ústním jednání vyhotovené správcem daně v rámci daňové kontroly mají u č.j. na konci označení 031. Rovněž listina správce daně ze dne 31. 10. 2007 je označena č.j. 218-38/07-066300-031 (opět je na listině uvedeno i Odd. 031). Protokol o ústním jednání dne 6. 11. 2007 nese č.j. 218-37/07-066300-031 a druhá (vlastně původní) zpráva o kontrole spotřební daně ze dne 6. 11. 2007 rovněž č.j. 218-23/07-066300-031. Podle organizačního řádu celního úřadu, vydaného rozkazem generálního ředitele GŘC č. 7/2007, Příloha č. 4 k Organizačnímu řádu Celní správy ČR – Schéma organizačního uspořádání celního úřadu, se jedná o oddělení kontrol 031, které působí v rámci odboru 03 dohledu a kontroly. Označení 031 je uvedeno na veškeré korespondenci, která byla správcem daně adresována žalovanému před ukončením daňové kontroly a vydáním dodatečného platebního výměru (viz níže) a kterou podepisoval ředitel odboru 03.

Původní a následně krajským soudem zrušená rozhodnutí o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům byla podepsána P. H. (nyní žalobou napadená rozhodnutí jsou podepsána J. P., který je zástupcem ředitele žalovaného a současně ředitelem odboru 02). P. H. byl v rámci původního odvolacího řízení zástupcem ředitele žalovaného a současně ředitelem odboru 02 – cel a daní žalovaného. Tato osoba podepisovala i další korespondenci se správcem daně za žalovaného, kterou žalobkyně níže zmiňuje. Žalobkyně již dříve poukazovala na úzkou součinnost mezi správcem daně a žalovaným v rámci daňové kontroly (daňového řízení) spotřební daně z tabákových výrobků Gullivers Standard, Gullivers Extra a Merlin. Při nahlížení do spisu dne 21. 8. 2008 se toto přesvědčení žalobkyně potvrdilo a v podání ze dne 2. 9. 2008 označeném jako opětovné doplnění odvolání na tuto skutečnost upozornila s odkazem na listiny založené ve spise. Ačkoliv správce daně, resp. nadřízený pracovník má sám rozhodnout o námitkách, oddělení 031 (viz č.j.) v zastoupení ředitele odboru 03 (dohled a kontrola) R. L., který je současně zástupcem ředitele správce daně, se dne 4. 5. 2007 obrátilo na ředitele odboru 02 žalovaného P. H. s žádostí o vypracování písemného vyjádření k jednotlivým námitkám žalobkyně. Žalovaný pak takové vyjádření k dopisu ze dne 4. 5. 2007 správci daně poskytl. Listina žalovaného je označena dnem 8. 6. 2007 a nese zn. 8464/07-060100-22 (oddělení celní odboru 02 cel a daní). Úzká spolupráce správce daně a žalovaného (spolupráce mezi oddělením 031 Celního úřadu Pardubice a odděleními 22 a 23 Celního ředitelství Hradec Králové) vyplývá z listin, které žalobkyně označila v opětovném doplnění odvolání ze dne 2. 9. 2008 a která nesou u č.j. či zn. koncová čísla 031 (správce daně), 22 a 23 (žalovaný). To samé vyplývá i z úředního záznamu ze dne 17. 5. 2007, z něhož vyplývá, že správce daně zaslal žalovanému pracovní verzi závěrečné zprávy o daňové kontrole (opět koncová čísla 031 správce daně a paní H. z odd. 23 žalovaného). Z uvedeného je zřejmé, že správce daně se žalovaným konzultoval obsah závěrečné zprávy již od 17. 5. 2007. Za takové situace se nelze divit, že se správce daně s důkazy žalobkyně vypořádal tak, jak se vypořádal, a že daňová kontrola nemohla být z jeho strany vedena nezávisle a objektivně.

Metodické řízení s takovým postupem nemá dle názoru žalobkyně co dělat. Metodickým řízením nelze rozumět situaci, kdy podřízený orgán konzultuje některé otázky, a to navíc otázky pro věc rozhodné, v rámci řízení se svým nadřízeným orgánem. Nic na tom nemůže změnit ani to, že napadené rozhodnutí žalovaného (vlastně všechna jím vydaná rozhodnutí o odvoláních žalobkyně proti dodatečným

platebním výměrům) je u č.j. označena koncovým číslem 21. Jedná se o oddělení 21 právní podpory a správy příjmů odboru 02 cel a daní žalovaného. Při tak „žhavé“ spolupráci mezi odborem 02 žalovaného a odborem 03 správce daně a jejich odděleními lze sotva uvěřit tomu, že mezi nimi nedocházelo k oboustranné výměně informací.

Žalobkyně dále pokračovala ve specifikaci případů, kdy podle ní docházelo k úzké spolupráci mezi oběma stupni celní orgánů, z čehož podle ní plyne jednoznačný závěr, že daňová kontrola nebyla nezávislá a objektivní stejně jako hodnocení důkazů, které daňový subjekt v jejím rámci uplatnil na svoji obranu. Správce daně v jejím průběhu nevystupoval objektivně, samostatně (nezávisle) a nestranně. Brojila zejména proti stanovisku generálního ředitelství cel č.j. 2006/3273/23 ze dne 22. 9. 2006, které podle ní bylo pokynem k doměření spotřební daně v plné výši. Toto stanovisko, které považuje žalobkyně za nezákonné, celní orgány plně respektovaly a v důsledku toho je nezákonná i daňová kontrola.

Generální ředitelství cel přitom vydalo nezákonné stanovisko na základě nezákonného odběru vzorku předmětných tabákových výrobků, jelikož místní šetření provedené Celním úřadem Kolín bylo provedeno bez vazby na konkrétní daňové řízení či daňovou kontrolu. V důsledku toho CTL provedla analýzu předmětných tabákových výrobků na základě nezákonně opatřeného důkazu. Tedy i odborné posudky CTL takto vypracované jsou nezákonné. Dle názoru žalobkyně měl Celní úřad Kolín postupovat jinak, a to provést kontrolu dle § 115 zákona o spotřebních daních. Na základě nezákonného místního šetření, nezákonného stanoviska GŘC a nezákonných důkazů – odborných posudků CTL správce daně vydal v říjnu 2006 zajišťovací příkaz, následně zajišťovací exekuční příkazy a zahájil u daňového subjektu daňovou kontrolu, jejímž výsledkem bylo vydání dodatečného platebního výměru, který žalobkyně napadla odvoláním, a vydání touto žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání.

Žalobkyně má dále za to, že správce daně i žalovaný porušili ustanovení daňového řádu o předběžné otázce, konkrétně jeho § 28 odst. 1. K vyjádření k projednávané zprávě o kontrole spotřební daně ze dne 26. 7. 2007 žalobkyně přiložila jako další nové důkazy kopie Závazné informace o nomenklатурním zařazení zboží (ZIN), které vydal Celní úřad Bratislava dne 25. 7. 2006 k doutníkům Gullivers Extra a Gullivers Standard (dále jen „závazné informace“). Celní úřad Bratislava zařadil předmětné zboží jako doutníky pod kód celní nomenklatury 24021000. Dále žalobkyně předložila Závazné sazebníkové informace ke zboží – doutníkům Gullivers Extra a Gullivers Standard (dále jen „závazné sazebníkové informace“), které vydal žalobkyni ředitel Celní komory ve Varšavě dne 31. 7. 2006. Příslušný celní orgán Polské republiky zařadil doutníky Gullivers Extra a Gullivers Standard pod kód 24021000 jako Celní úřad Bratislava. Podle čl. 4 bod 5. Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství se „rozhodnutím“ rozumí závazná informace ve smyslu čl. 12 nařízení Rady. Podle čl. 12 odst. 1 nařízení Rady celní orgány vydávají na základě písemné žádosti závazné informace o sazebním zařazení zboží, tedy závazné informace a závazné sazebníkové informace. Podle čl. 12 odst. 2 nařízení Rady je závazná informace o sazebním zařazení zboží závazná pro celní orgány. Pro účely celního řízení je rozhodující sazební zařazení zboží a za tím účelem vydaná závazná informace, která je pro správce daně závazná. To vyplývá též z čl. 5 odst. 1 nařízení Komise (EHS) 2454/93

ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, dle něhož jsou závazné informace a závazné sazebníkové informace závazné pro všechny celní orgány Společenství. Z platné právní úpravy, tj. zákona o spotřebních daních, jednoznačně plyne závaznost, a z práva EU platného na území ČR, přímá aplikovatelnost nařízení Rady o tarifu, statistické nomenklatuře a Společném celním tarifu, ve znění platném k 1. 1. 2002 (Nařízení Rady /EHS/ ze dne 23. 7. 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o Společném celním sazebníku) – viz § 3 písm. m) zákona o spotřebních daních. Toto nařízení a jeho nomenklatura platí pro číselné označení vybraných výrobků, mezi něž patří i tabákové výrobky (§ 1 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních). Z uvedeného tak vyplývá, že sazební zařazení pro celní účely má přímý vliv na daňové zařazení, tj. na zařazení pod příslušnou sazbu spotřební daně. Ve vztahu k závazné informaci je proto žalobkyně toho názoru, že rozhodnutí – závazná informace o sazebním zařazení zboží má charakter předběžné otázky ve smyslu § 28 odst. 1 daňového řádu a správce daně je takovým rozhodnutím vázán.

Žalobkyně dále uvedla případy rozhodnutí celního ředitelství Bratislava z roku 2009, kterými zrušilo dodatečné platební výměry správce daně, jimiž byla společnost SK Tabák, s. r. o., vyměřena spotřební daň z tabákového výrobku Gullivers Standart. Ve všech případech mělo Celní ředitelství Bratislava dospět k závěru, že tabákové výrobky Gullivers Standart jsou doutníky. Žalobkyně dále fakturami a dodacími listy doložila, že v inkriminovaném období pro společnost SK Tabák, s.r.o., tyto tabákové výrobky vyráběla a tedy je i na území SR jako doutníky vyvážela.

Odborné posudky CTL na tabákové výrobky Gullivers Standard, Gullivers Extra a Merlin, kromě toho, že se jedná o pomůcky, jsou současně znaleckými posudky. Bez ohledu na označení posudků je žalobkyně přesvědčena, že se ve skutečnosti jedná o znalecké posudky CTL a z tohoto pohledu musí být tyto posudky hodnoceny po stránce formální i obsahové. Správce daně i žalovaný (stejně tak další orgány Celní správy ČR) se snaží tuto skutečnost zastírat tím, že je vydávají za *odborné posudky* či *odborné vyjádření*. To ale na jejich charakteru nic nemění a akreditace CTL je v této souvislosti zcela bez významu.

Pokud GŘC na základě své působnosti dle § 3 odst. 4 písm. j) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, zabezpečuje laboratorní zkoumání a analýzu vzorků zboží pro celní a daňové účely, pak toto zákonné ustanovení vyjadřuje zvláštní odborné znalosti a vlastnosti, jimiž je GŘC nadáno a jež ho opravňují podávat kvalifikované vyjádření v mezích jeho působnosti a zvláště pak v oblasti znalecké činnosti. Podle § 21 odst. 1 zákona o znalcích a tlumočnících jsou-li v určitém oboru ústavy nebo jiná pracoviště specializována na znaleckou činnost, jsou státní orgány povinny vyžadovat posudky především od nich. Ze zákonné úpravy obsažené v zákoně o Celní správě ČR a zákoně o znalcích a tlumočnících plyne, že správce daně je povinen si vyžádat zpracování znaleckého posudku od GŘC. To je pak povinno zajistit, aby znalecký posudek byl vypracován v souladu se zákonem o znalcích a tlumočnících a splňoval i formální náležitosti, které stanoví vyhláška č. 37/1967 Sb., k provedení zákona o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů. Náležitosti znaleckého posudku stanoví § 13 vyhlášky č. 37/1967 Sb. Ani jeden ze znaleckých (odborných) posudků CTL, včetně odborného vyjádření CTL tyto náležitosti nesplňuje! Žalobkyně odkázala na citaci z dopisu odboru dohledu Ministerstva spravedlnosti ČR ze dne 11.

10. 2007, č.j. 234/2007-ODS-ZN/4, který jí byl doručen: „.....rozhodnutím ministra spravedlnosti ze dne 21. 6. 2006 byl upraven rozsah znaleckého oprávnění GŘC mj. i v oboru potravinářství se zaměřením na zbožíznalectví, laboratorní zkoumání a analýzu potravin, lihu, tabáku a surovin pro jejich výrobu. Specializace na tabákové výrobky není v tomto oboru ani jiných oborech znalecké činnosti tohoto znaleckého ústavu uvedena.“ S ohledem na tuto skutečnost má žalobkyně za to, že GŘC (CTL) není schopno kvalifikovaně posuzovat tabákové výrobky, když na rozdíl od tabáku nemá ve své znalecké činnosti uvedeny tabákové výrobky, a to i s ohledem na rozpory vyplývající z odborných posudků CTL.

Protože subjektem laboratorního zkoumání a analýzy vzorků je GŘC (viz § 3 odst. 4 písm. j/ zákona o Celní správě ČR) a nikoliv CTL, kterou jako subjekt práv a povinností právní řád ČR nezná, jedná se u odborných posudků o absolutně neplatné právní úkony – nezákonné důkazy, protože byly vyhotoveny subjektem, který z hlediska práva neexistuje ani mu právem nejsou přiznána žádná práva a povinnosti, tedy nemá žádnou pravomoc. Takovou pravomoc má pouze GŘC. Ostatně ani na jednom odborném posudku není uvedeno GŘC, ale CTL, resp. ŘCTL. Odborné posudky tak byly vydány neexistujícím subjektem, který není způsobilý brát na sebe práva a povinnosti, jemuž právní řád nepřiznává žádnou pravomoc, a tudíž jsou jeho závěry nulitní.

Žalovaný tím porušil zásadu zákonnosti (§ 2 odst. 1 daňového řádu) z hlediska důkazních prostředků (§ 31 odst. 4 daňového řádu), kdy znalecké posudky CTL vydává za odborné posudky CTL, čímž současně porušil právní předpisy ČR, které upravují obsahové a formální náležitosti znaleckých posudků. V důsledku toho správce daně v rámci daňové kontroly a při vydání dodatečného platebního výměru použil nezákonný důkaz, čímž současně porušil ustanovení o důkazním řízení (§ 31 odst. 4 a 6 daňového řádu). Dále správce daně při použití odborných posudků CTL porušil čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, když jako důkaz používá odborné posudky, které byly vyhotoveny subjektem, který z hlediska veřejného práva neexistuje a jemuž veřejné právo nepřiznává žádná práva a povinnosti.

Dále s ohledem na popsany způsob hodnocení předmětných tabákových výrobků ze strany CTL je dle přesvědčení žalobkyně takový postup CTL v přímém rozporu s Etickým kodexem členů akreditačních orgánů IAF, k němuž přistoupil Český akreditační institut dne 24. 8. 2004 a který je současně gestorem akreditace CTL. S ohledem na předem stanovený postup orgánů Celní správy ČR (pod vedením GŘC) a přiložených důkazů je pak zřejmé, že CTL nemůže v této věci vystupovat nezaujatě, resp. jako laboratoř, která je nestranná a zbavená jakýchkoliv tlaků. V tomto případě tlaků GŘC. CTL tedy při vytváření důkazů postupuje zcela v rozporu s akreditačními pravidly. Nadto žalobkyně ve vztahu k akreditaci CTL dodává, že Český institut pro akreditaci, o.p.s., jí v dopise ze dne 28. 11. 2006, č.j. 5526/06/ČIA, sdělil, že zkoušky tabákových výrobků nejsou předmětem akreditace CTL. Tedy, CTL nemá akreditaci pro provádění zkoušek tabákových výrobků. Tudíž nejsou její odborné závěry ve vztahu k tabákovým výrobkům závazné ani spolehlivé. Ohledně akreditace daňový subjekt dále zjistil, že teprve od 12. 4. 2007 má GŘC – CTL akreditaci i na tabákové výrobky, ale jen na obsah vody. To vyplývá z přílohy č. 1 ze dne 12. 4. 2007, která je nedílnou součástí osvědčení o akreditaci č. 247/2007 ze

dne 12. 4. 2007. Z tohoto je zřejmé, že všechny odborné posudky na tabákové výrobky Gullivers a Merlin CTL vypracovala ještě v době, kdy neměla akreditaci.

Za nezákonnou označila strana žalující rovněž snahu Celní správy ČR vydávat názor Služeb Evropské komise, výboru pro spotřební daně za stanovisko Evropské komise, kterým tento názor rozhodně není. Rovněž je potřeba zásadně vytknout tomuto dokumentu či tomu, kdo je v tomto dokumentu nazván delegací ČR, že k dotazu vznesenému delegací ČR byl poskytnut jakýsi popis výrobku v podobě, v níž jej popisuje předkládaný dokument, vydávaný za stanovisko Evropské komise a používaný v tomto daňovém řízení správcem daně a žalovaným. Žalobkyně upozornila, že se jedná pouze o názor Služeb Komise, k němuž nejsou přiloženy otázky položené delegací ČR. Jedná se pouze o pracovní dokument a jen pro služební účely. Použití tohoto názoru Služeb Komise v rámci odvolacího řízení proti dodatečným platebním výměrům a jeho založení do daňového spisu jako důkazu, kdy je vydáváno za stanovisko Evropské komise, zakládá důvodné podezření o další manipulaci provázející toto daňové řízení. Zejména se jedná o snahu žalovaného za každou cenu potvrdit správnost závěru správce daně a vlastně už dříve prezentovaného názoru orgánů Celní správy ČR. Takové počínání jen dokumentuje od počátku namítanou nezákonnost a neobjektivnost daňové kontroly a odvolacího řízení proti dodatečnému platebnímu výměru. Rovněž tak, jak Celní ředitelství Hradec Králové předpokládá ve svém dopise ze dne 8. 7. 2008, že je nám toto stanovisko známo a poukazuje i na podstatu jeho obsahu, který je uveřejněn v tisku (např. MFD dne 28. 11. 2006), tak, jak již bylo uvedeno, znalost tohoto dokumentu a jeho vlastnictví společností Imperial Tobacco CR, s.r.o., přijde žalobkyni velmi zvláštní, nadto, že má ve své hlavičce uvedeno, že je použitelný jen pro služební účely. V této souvislosti žalobkyně připomíná, že dle § 2 odst. 4 daňového řádu je daňové řízení vždy neveřejné. A rovněž připomíná, že dle § 23 odst. 2 téhož zákona mají být zachovány v tajnosti poměry jiných daňových subjektů. Žalobkyně proto namítá, že ze strany orgánů celní správy (včetně správce daně a žalovaného) je porušována zásada neveřejnosti daňového řízení dle § 2 odst. 4 daňového řádu a povinnost stanovená § 24 téhož zákona. Žalobkyně dále na konkrétních citacích z tohoto dokumentu prokazovala svůj názor, že jej považuje za vnitřně rozporný, a to pravděpodobně i v důsledku nekomplexního a neobjektivního dotazu delegace ČR a bez znalosti relevantních právních předpisů ČR ze strany tohoto výboru Evropské komise.

V případě vyjádření J. S. ze dne 20. 9. 2006 k doutníkům Gullivers a Merlin rovněž došlo k porušení zásady neveřejnosti daňového řízení. Ze zásady zákonnosti a zásady mlčenlivosti sice vyplývá, že daňového řízení se mohou zúčastnit další osoby (§ 7 daňového řádu), ale nikde ze spisu nevyplývá, že by se pan Stanislav zúčastnil na tomto daňovém řízení jako třetí osoba ve smyslu § 7 odst. 2 citovaného zákona (např. jako osoba předzvědná). Je tedy zřejmé, že vyjádření pana Stanislava použité správcem daně v daňovém řízení jako důkaz proti žalobkyni, je důkazem nezákonným. Přitom toto vyjádření osoby, která není soudním znalcem a je současně konkurentem žalobkyně na trhu tabákových výrobků, bylo správcem daně použito jako důkaz v daňovém řízení, ale znalecké posudky soudního znalce pana J. S., jakož i hodnocení příslušných celních orgánů Spolkové republiky Německo a závazné informace celních orgánů Slovenské republiky a Polské republiky jsou z nejrůznějších důvodů odmítány, či je zpochybňována odbornost tohoto soudního

znalce. Žalobkyně dále polemizovala s názory S. obsaženými v jeho vyjádření, které označila za nepravdivé a účelové.

Další žalobní námitka patřila problematice vlivu skladování vybraných výrobků na jejich kvalitu. Zdůraznila, že předmětem zkoumání byly vzorky tabákového výrobku, které byly celními orgány odebrány na podzim 2006, tj. před 4 lety. Nesouhlasila se závěrem žalovaného, že vysychání nebo plesnivění kvalitu tohoto typu doutníku neohrožuje. Je evidentní, že tento závěr žalovaného není správný a na podporu svého tvrzení odkázala například na vyjádření I. D. opatřené žalovaným.

Dále se žalobkyně zabývala poměrem mezi tabákovou složkou a použitou celulózou při výrobě tabákové fólie. Uvedla, že běžně se tabáková folie skutečně vyrábí z tabáku, celulózy a dalších povolených složek v různém poměru v závislosti na následném použití. Odkázala na znění vyhlášky č. 344/2003 Sb., respektive na její přílohu, která vymezuje možné použití netabákových složek, kdy u celulózy není stanoven limit pro použití v tabákových výrobcích. Z toho plyne, že poměr mezi tabákovou složkou a použitou celulózou při výrobě tabákové fólie je libovolný.

Žalobkyně nesouhlasila s vysvětlením žalovaného ohledně rozdílu mezi smotkem a volně sypanou tabákovou směsí. Podle ní z bohaté praxe v oblasti tabákových výrobků vyplývá, že pokud dojde ke ztrátě vlhkosti u cigarety nebo u doutníku s krátkou náplní, tak při jakékoliv manipulaci s takto ovlivněným výrobkem dochází k vypadávání částic tabáku. Za nevhodné považovala žalobkyně i srovnávání náplně vybraných výrobků s náplní výrobků od jiného výrobce jako argument pro potvrzení, že hodnocený výrobek neodpovídá doutníku. Pokud žalovaný tvrdí, že pro svoji nekonzistentnost, přílišnou velikost zlomků (částic) tato ve všech posuzovaných výrobcích z technologického hlediska nevytvořila tabákový smotek – provazec, pak tabákový smotek, jako termín, nelze vysvětlovat ani popírat velikostí částic. Jedná se přeci o vysvětlení tvaru či způsobu jeho vzniku.

K náplni tabákových výrobků, kterou žalovaný označuje za tabákový odpad „SCRAPS“ (u tabákového výrobku Merlin) nebo za jemně řezaný tabák (u tabákových výrobků Gullivers Standard a Gullivers Extra) žalobkyně uvedla následující. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že tabákový odpad je něco, co by na první pohled do doutníků nemělo patřit. V tom se ale žalovaný mylí. V § 101 odst. 1 písm. c), bod 2. zákona o spotřebních daních je stanoveno, že tabákem ke kouření je též tabákový odpad prodáváný konečnému spotřebiteli, který nespadá pod písmena a) a b) a který je možné kouřit. Z uvedeného jednoznačně plyne, že tabákový odpad může sloužit jako náplň tabákových výrobků – doutníků a cigarillos. Není to tedy něco, co by se již nedalo využít k výrobě tabákových výrobků (cigaret a doutníků a cigarillos) a končilo na smetišti. To přiznává i sám žalovaný, když v napadeném rozhodnutí tvrdí, že tabákový odpad lze použít na ubalení cigarety nebo jako lulkový tabák.

Navíc nikde z odborných posudků CTL, včetně protokolů o zkouškách neplyne, že by náplň tabákových výrobků Merlin, Gullivers Standard a Gullivers Extra obsahovala jemně nařezaný tabák, která se spíše hodí k tomu, aby z nich byla vysypána a připravena ručně jako cigareta (např. ubalením, naplněním do cigaretové dutinky) nebo jako lulkový tabák. Zákon o spotřebních daních v § 101 odst. 1 písm. c), bod 3. stanoví, že tabákem ke kouření je 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. Ze zjištění CTL vyplývá, že náplň předmětných tabákových výrobků obsahuje řezy (částice), které jsou naopak širší než 1 mm. Ani jeden odborný posudek CTL, včetně protokolů o zkouškách, a odborné vyjádření CTL neobsahují (neuvádí) zjištění, že by některý z předmětných tabákových výrobků obsahoval 25 % hmotnosti tabákových částic užších než 1 mm a tudíž byl použitelný pro ruční balení cigaret. Posudek znaleckého ústavu v tabulce č. 3, s. 5 uvádí, že tabákový výrobek Gullivers Standart má tabákovou náplň, která obsahuje 81 % hmotnosti částic širších 1 mm. U tabákového výrobku Gullivers Extra znalecký ústav došel ke zjištění, že obsah části širších 1 mm činí 75 % hmotnosti. Žalovaný tedy neměl a nemá k dispozici žádný důkaz, který by tento jeho závěr potvrzoval. Jedná se o ničím nepodložené tvrzení žalovaného, které je nepřezkoumatelné. Naopak ze zjištění CTL a znaleckého ústavu vyplývá něco úplně jiného. Toto tvrzení žalovaného tedy nemá oporu v provedeném dokazování, a tudíž jsou jeho závěry nezákonné.

Pokud žalovaný hovoří o extrémních podmínkách, za nichž se tabákové výrobky žalobkyně dají kouřit, k tomu žalobkyně uvedla, že před notářem pan J. S. provedl zkoušku, zda lze tabákové výrobky Gullivers Standard, Gullivers Extra a Merlin kouřit jako takové. To znamená bez nutnosti další úpravy (vyjma doutníku Gullivers Extra, který pan S. z obou stran ořízl) a zjistil, že je kouřit lze. Ulpívání tabákových částic v ústech, nerovnoměrné odhořívání, pokud v dílčích případech konstatoval, nelze považovat za extrémní a také nelze z tohoto důvodu tvrdit, že se nejedná o doutník.

Rovněž se dle žalobkyně nelze ztotožnit s použitím pojmů „za obvyklých okolností“ či „očekávání běžného spotřebitele“. Tyto pojmy je třeba nejdříve jednoznačně definovat a teprve následně konfrontovat s konkrétními výrobky. K jejich definici (vymezení) však v tomto případě nedošlo. Nelze tak polemizovat s něčím, co není vysvětleno. Z tohoto hlediska je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť správní úvaha žalovaného není vymezena, resp. nejsou stanoveny mantinely, aby bylo možné hovořit o její zákonnosti či nezákonnosti (o excesu/vybočení). Slovy a úvahou žalovaného lze však dle žalobkyně dojít k absurdnímu závěru, tedy, že pokud tabákový výrobek bude splňovat materiálové (technické) znaky podle příslušných právních předpisů (např. zákon o spotřebních daních, vyhláška č. 344/2003 Sb.), bude rozhodnutí o materiálních znacích nikoliv na znalci z oboru, ale na právnících, soudcích a jiných příslušných státních orgánech.

Jestliže žalovaný tvrdí, že doutníky longfiller ani shortfiller není třeba „kondicionovat“, pak s tím žalobkyně rovněž vyslovila nesouhlas. Pokud se provádějí v odborné laboratoři jakákoliv měření, je předepsáno tabák, nebo tabákový výrobek nejprve kondicionovat. Rovněž při zkoumání organoleptických vlastností se nejprve výrobek uvede na správnou vlhkost. Tyto postupy jsou upraveny jak vnitřními předpisy (metodami), tak i např. mezinárodně uznávanými tabákovými normami CORESTA. Nad skutečností, že chuťové vlastnosti, doutnavost, ale i vypadávání tabáku, jsou určitě ovlivněny nevhodnou vlhkostí a že tuto vlhkost nikdo z akreditovaných laboratoří neupravoval, se žalovaný nijak nepozastavuje. Tomu se ale nelze divit, když v odborných posudcích, protokolech o zkouškách a odborném vyjádření CTL ani posudku znaleckého ústavu není ani zmínka o metodách (osvědčených nebo všeobecně známých metodách) či tabákových normách, není vyjmenována literatura či všeobecná pravidla, v nichž by bylo možné nalézt definice

materiálních znaků (nijak nedefinovaných pojmů), které užívá žalovaný a které by bylo možné konfrontovat. Pouze pan I. D. si vlhkosti, resp. jejího vlivu na posouzení předmětných tabákových výrobků z popudu znaleckého ústavu všiml. Pro toho, kdo si chce vychutnat doutník, je nutný „humidor“, příp. laické navlhčení.

V předpise, který řeší označování tabákových výrobků (zákon č. 110/1997 Sb.) je uvedeno, že zákazník musí být upozorněn na podmínky skladování v případě, že by byla nesprávným skladováním poškozena zdravotní nezávadnost výrobku, nebo zhoršena jeho jakost stanovená vyhláškou, nebo deklarovaná výrobcem. Postupná ztráta vlhkosti, k níž v naprosté většině případů dojde při delším skladování, není zhoršení jakosti ve smyslu tohoto zákona, ale hlavně se jedná o stav, který lze napravit kondicionáním. V souvislosti s tím napadla žalobkyně postup CTL, kde před zkouškou dotčené doutníky řádně ošetřeny nebyly a celé hodnocení je tedy z toho důvodu nezákonné. Rovněž je dle žalobkyně velmi podivné, že v rámci fotodokumentace jsou téměř bezvadná zakončení vzorku a na stránce fotodokumentace - obalu mají doutníky hrubě poškozený krycí list i zakončení.

Přestože žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že organoleptické vlastnosti tabákových výrobků Gullivers a Merlin nemohou být (ve smyslu odborného stanoviska soudního znalce pana S. ze dne 25. 11. 2010) kritériem pro posouzení toho, zda lze takové výrobky kouřit „tak, jak jsou“, na jiném místě odůvodnění napadeného rozhodnutí předmětné tabákové výrobky žalobkyně připodobňuje doutníkům shortfiller a uvádí, že velkou předností krátké náplně je možnost dosažení chuťové pestrosti. Žalovaný tedy na jedné straně tvrdí, že k těmto vlastnostem nepřihlížel, na druhé straně se snaží v napadeném rozhodnutí vymezit obvyklé vlastnosti suchých doutníků, za něž považuje i chuťovou pestrost (tedy organoleptické vlastnosti) a tyto stavět do kontrastu s předmětnými výrobky žalobkyně. Z napadeného rozhodnutí není dále ani seznatelné, co je a není nepřiměřené (neobvyklé) úsilí (útrapy) běžného spotřebitele – kuřáka doutníků. Ani, jak již žalobkyně v této žalobě uvedla, že jsou různé kategorie doutníků a tedy i jejich kuřáků. Z tohoto hlediska je tedy napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Nadto, že ani odpor v tahu, doutnání, vypadávání tabáku atd. (tzv. jakostní znaky) nejsou rozhodující pro určení, o jaký tabákový výrobek se jedná (viz odborné stanovisko pana J. S. ze dne 25. 11. 2010).

Žalobkyně nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že žádnou vypovídací hodnotu nemají výstupy SZPI. Žalovaný hodnotí tabákové výrobky Gullivers a Merlin jako tabák ke kouření. Z tohoto důvodu žalobkyně pod notářským dohledem vyjmula tabákové směsi mj. z doutníků společnosti Imperial Tobacco CR, s.r.o. (přímého konkurenta a oznamovatele). Tyto vyjmuté náplně pak byly osobně notářem odeslány SZPI, která je vyhodnotila jako tabák ke kouření. Pokud by si správce daně „umínil“ totožně jako u žalobkyně označit obecně doutníky jako tabák ke kouření, tak by takto mohl označit z „důvodů“ konstrukce a tabákové náplně všechny strojně vyráběné doutníky a cigarillos (*shortfiller*). V případě doutníků jiných výrobců, jejichž náplň žalobkyně předala SZPI k hodnocení, je z výsledků tohoto hodnocení jasné, že všechny doutníky stejně jako doutníky žalobkyně obsahují náplň, kterou představuje tabák ke kouření. Z uvedeného vyplývá, že nelze považovat tabákové výrobky Gullivers a Merlin jen za tabák ke kouření, když obsahují tabákovou náplň – tabák ke kouření – jako všechny doutníky a navíc dle názoru žalovaného ještě splňují podmínky § 101 odst. 3 písm. b), bod 1, 2 a 4 zákona o spotřebních daních, neboť se

jedná o doutníky typu *shortfiller*. Tyto tabákové výrobky tak i co do konstrukční stránky odpovídají požadavkům doutníků. Navíc je žalobkyně toho názoru, že nedílnou součástí vlastnosti tabákových výrobků je i jejich náplň. To odpovídá jak účelu tabákových výrobků, tak i podmínkám uvedeným v § 101 odst. 3 písm. b) citovaného zákona. Nadto žalobkyně připomíná, že ze zjištění CTL a znaleckého ústavu plyne závěr, že s ohledem na náplň tabákových výrobků Gullivers a Merlin je nelze podřadit pod bod 3. § 101 odst. 1 písm. c) citovaného zákona. Tímto žalobkyně dokládá, že nelze hodnotit zařazení doutníků a cigarillos na základě daňového zhodnocení tabákové náplně jako tabák ke kouření, ale že splnění ostatních požadovaných technických parametrů dle zákona o spotřebních daních a vyhlášky č. 344/2003 Sb. je tím, co určuje doutník a cigarillos pod příslušnou sazbu daně.

Jako další důkaz, který prokazuje, že žalovaný a správce daně, včetně dalších orgánů celní správy, budou vždy i jiné tabákové výrobky – doutníky, které se pokusí žalobkyně vyrobit, hodnotit záporně, zmínila žalobkyně situace se zavedením nového výrobku v roce 2008. Žalobkyně chtěla na trh uvést nový tabákový výrobek – doutník. Proto požádala Celní úřad Kolín, pobočka Kutná Hora o odběr vzorku. Z protokolu o zkoušce a ze závěrů odborného posudku CTL vyplynulo, že daný výrobek je tabákový smotek, lze ho kouřit jako takový, neboť byl zapálen bez problémů (zapálen bez problémů podle všeobecně známých zásad pro kouření doutníku), odhořívá rovnoměrně, při odložení dochází k samovolnému doutnání atd. V odborných posudcích k tabákovému výrobku Gullivers Extra CTL uvádí, že vzorek lze oproti běžným doutníkům zapálit jen s obtížemi (nutno silně potahovat) a náplň ulpívá v ústech. I přes tento rozdíl správce daně dopisem ze dne 15. 10. 2008, č.j. 10818/08-066300-024, vyrozuměl žalobkyni, že ze závěrů odborného posudku zn. PH0387/08 vyplývá, že analyzovaný výrobek nelze zařadit do předmětu daně podle § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních, protože nesplňuje podmínky uvedené v bodě 1, 3 ani 4. V této souvislosti žalobkyně musí poukázat na fakt, že žalovaný má za to, že tabákové výrobky Gullivers a Merlin nelze kouřit tak jak jsou (jako takové), jelikož je lze zapálit s obtížemi, je nutné je silně potahovat, odhořívají nerovnoměrně, jejich náplň ulpívá v ústní dutině, atd. Správce daně i žalovaný však nepovažují za doutník ani jiný vzorek doutníku z dílny žalobkyně, třebaže byl ze strany CTL hodnocen jako tabákový smotek, šlo ho kouřit jako takový, neboť byl zapálen bez problémů (zapálen bez problémů podle všeobecně známých zásad pro kouření doutníku), odhoříval rovnoměrně, při odložení docházelo k samovolnému doutnání atd.

V návaznosti na to žalobkyně znovu podrobně rozvedla, že při aplikaci § 101 zákona o spotřebních daních nemůže docházet k výkladu, že doutník musí splňovat kumulativně všechny 4 tam uvedené podmínky. Doutník, který by naplňoval současně všechny uvedené podmínky ani vyrobit nelze. Každou z těchto podmínek je třeba posuzovat samostatně. Za doutník je tedy nutno považovat takový výrobek, který splňuje byť jediný z uvedených bodů v § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. V souvislosti s tím žalobkyně v polemice s názorem žalovaného uvedla, že § 101 odst. 3 písm. b), bod 4. zákona o spotřebních daních nepožaduje, aby fólie z rekonstituovaného tabáku byla vinuta v jakékoliv spirále. Dovožovat tedy, že neplní funkci krycího, ale pouze vázacího listu je účelové a nezákonné. Ostatní ustanovení § 101 odst. 3 písm. b), bod 1, 2, 3 zákona o spotřebních daních jsou nepříslušná k doutníkům Merlin. Především pak správce daně nezákonně požaduje, aby doutník vyrobený dle bodu 4 splňoval rovněž ustanovení bodu 3, tj. aby tabáková

fólie byla vinuta ve tvaru spirály v ostrém úhlu 30° k podélné ose svítku. Na tyto námitky týkající se uvedené problematiky reagoval správce daně pouze tak, že v odpovědi ze dne 2. 10. 2007, č.j. 218-35/07-066300-031, uvedl, že posuzuje splnění či nesplnění každé z uvedených čtyř podmínek samostatně. Správce daně však žalobkyni neobjasnil, jakým způsobem toto posuzuje, resp., jak se to projevuje na hodnocení předmětných tabákových výrobků. Ve vyjádření ze dne 23. 10. 2007 proto žalobkyně namítla, že ze sdělení správce daně ze dne 9. 7. 2007, zn. 3542-04/07-066300-031 nevyplývá, jakým způsobem správce daně provádí logický a systematický výklad § 103 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních a s jakým výsledkem, resp., k jakým závěrům správce daně na základě tohoto výkladu došel. S touto námitkou se žalobkyně se správce daně ve své odpovědi vůbec nevypořádal.

Žalobkyně dále upozornila, že součástí právního řádu je i vyhláška č. 344/2003 Sb. Tudíž je povinností příslušných orgánů veřejné moci, tedy i celních orgánů, aplikovat všechny právní předpisy, které upravují podmínky pro tabákové výrobky a vykládat je ve vzájemných a logických souvislostech. Správce daně ani CTL ani žalovaný však hodnotí vybrané výrobky jako kdyby uvedená vyhláška neexistovala, tedy jen z hlediska zákona o spotřebních daních. Přitom žalobkyně byla v souvislosti s výrobou tabákových výrobků – doutníků Gullivers a Merlin povinna dodržovat příslušná ustanovení všech relevantních právních předpisů, tj. nejen např. příslušná ustanovení zákona o spotřebních daních, ale i vyhlášky č. 344/2003 Sb. Kdyby žalovaný přihlížel k vyhlášce č. 344/2003 Sb. a vzal ji při aplikaci na tento případ v úvahu, došel by k závěru, že jeho tvrzení o tom, že kvalita doutníků shortfiller není ohrožena vysycháním, neodpovídá skutečnosti. Žalobkyně a stejně tak i znalec poukázali na to, že doutníky je třeba kondicionovat (zajistit jejich vlhkost). Příloha č. 3, bod 3., písm. a) vyhlášky č. 344/2003 Sb. uvádí prostředky, jimiž se udržuje vlhkost v doutnících a cigarillos. Tento fakt ale žalovaný zjevně přehlédl a tedy ve svém rozhodnutí nijak nezohlednil. Toto jednání žalovaného potvrzuje, že vyhlášku č. 344/2003 Sb. na posuzovaný případ neaplikoval.

Žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že nesrozumitelnost a nepřesnost dikce § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních, vede nejen k nepředvídatelnosti práva, ale i k nepředvídatelnosti jednání orgánů veřejné moci, v daném případě orgánů celní správy. To ovšem nemůže jít k její tíži. V tomto případě se žalobkyně nemůže zbavit dojmu, že příslušné orgány celní správy, včetně správce daně, vůči ní postupují šikanózním způsobem, kdy je naprosto evidentní, že z jejich strany dochází ke zcela evidentnímu zneužití práva, způsobeného nesrozumitelností a nepřesností příslušných zákonných ustanovení. Žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že orgány celní správy, včetně žalovaného, svým jednáním ve vztahu k ní porušují ústavní principy předvídatelnosti práva a legitimního očekávání. Správce daně ani žalovaný se řádně nevypořádali s námitkami žalobkyně ohledně způsobu výkladu § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních co se týče logického a systematického výkladu, a jde-li o použití vyhlášky č. 344/2003 Sb., pak z rozhodování správce daně a žalovaného není vůbec jasné, jak tuto vyhlášku při hodnocení (zkoumání) tabákových výrobků Gullivers a Merlin použili (aplikovali). Tím správce daně i žalovaný porušili zásadu zákonnosti (§ 2 odst. 1 daňového řádu).

Navíc, jestliže se žalovaný ohání pojmem „tabákový smotek“ (používá jej i § 101 zákona o spotřebních daních), pak by měl tento tabákový smotek definovat. Pojem „tabákový smotek“ v inkriminovaném období (2006) užíval a užívá § 101 odst.

3 písm. b) citovaného zákona, přičemž pojem „tabákový smotek“ v inkriminovaném období užívala a nadále užívá i vyhláška č. 344/2003 Sb., a to jak pro doutníky (§ 1 písm. c/), tak i pro cigarety (§ 1 písm. b/). Tento pojem je totiž logicky i technickým (technologickým) vyjádřením výrobku. Označuje něco, co je nějakým způsobem ubaleno, co něco obsahuje a výsledkem toho všeho je tabákový smotek/provazec. Tuto definici ale žalovaný přehlíží a nelze tudíž provést konfrontaci s jeho myšlenkovým procesem. V inkriminovaném období nebyla ani jednotná terminologie, když zákon o spotřebních daních v § 101 odst. 3 písm. b), body 3. a 4. hovořil o „drcené tabákové směsi“ a vyhláška č. 344/2003 Sb. v § 1 písm. c), body 3. a 4. hovořila a hovoří o „tabákové náplni“. Evidentní terminologická nejednotnost je v rozporu s legislativními pravidly vlády. Stejně tak oba právní předpisy užívají právní termín „kouří se jako takové“, když tento termín není blíže vymezen. Tedy zákonodárce ani vláda nezajistili, aby právo bylo předvídatelné. To je legitimní požadavek adresátů právních norem a jeden ze základních principů právního státu.

Strana žalující rovněž připomněla případy tabákových výrobků Hunor a Kotva, kde celní orgány uznaly argumenty soudního znalce S. a tyto výrobky jako doutníky uznaly. Dle jejího názoru měly celní orgány k závěrům učiněným v řízeních týkajících se těchto výrobků přihlídnout i v přezkoumávané věci. Jde totiž o případ, kdy ve věci prakticky shodných výrobků bylo celními orgány rozhodováno se zcela opačným výsledkem.

Další žalobní námitka se týkala problematiky daňového skladu, skladu hotových výrobků a otázky propuštění vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Dle žalobkyně nelze automaticky vyvodit závěr, že naskladněním vybraných výrobků do skladu hotových výrobků došlo k jejich propuštění (uvolnění) do volného daňového oběhu. Jako důkaz žalobkyně předložila protokol Celního úřadu Kolín, pobočka Kutná Hora, o ústním jednání ze dne 9. 10. 2006, č.j. 6822/06-1704-014, v němž je na s. 4 výslovně uvedeno: *„Fyzickou prohlídkou prostor daňového skladu bylo zjištěno, že se vybrané výrobky nachází v daňovém skladu. V prostorách, které nejsou určeny jako daňový sklad, nebyly vybrané výrobky (doutníky) nalezeny.“* Dále upozornila na rozhodnutí ze dne 12. 11. 2008, č.j. 2803-14/08-060100-21, jímž žalovaný k odvolání žalobkyně zrušil dodatečný platební výměr ze dne 21. 11. 2007 č. 9211/07-066300-024. Na s. 10 tohoto rozhodnutí žalovaný uvádí: *„Vyskladňování ze skladu hotových výrobků pro vznik daňové povinnosti nemá žádný význam.“* V rozhodnutí touto žalobou napadeném žalovaný tvrdí: *„.....za tabákové výrobky ve volném daňovém oběhu byly fakticky považovány ty, jež byly fyzicky vyjmuty z daňového skladu do skladu hotových výrobků;....“* Rozhodnutí žalovaného je tudíž zmatečné. V jednom rozhodnutí uvádí, že vyskladnění ze skladu hotových výrobků není pro vznik daňové povinnosti významné, z čehož lze dovodit, že nevzniká daňová povinnost a nedochází k uvolnění výrobků do volného daňového oběhu. V jiném rozhodnutí zase tvrdí opak. Vynětí tabákových výrobků z daňového skladu do skladu hotových výrobků znamená jejich uvolnění do volného daňového oběhu, což má význam pro vznik daňové povinnosti.

Následující žalobní námitka se týkala výše doměřené daně. Žalobkyně konstatovala, že jí byla na všech dodatečných platebních výměrech ze dne 21. 11. 2007 vyměřena spotřební daň v celkové výši 43.935.523,- Kč. Žalobkyně přitom žádala, aby jí správce daně sdělil, proč při výpočtu celkové výše daně nebyla odpočítána již odvedená daň. Současně žalobkyně k tomuto jako důkaz přiložila

rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 16. 11. 2006, č.j. 16780-03/06-0601-21, o odvolání proti zajišťovacímu příkazu č. 1/06 Celního úřadu Pardubice ze dne 18. 10. 2006, č.j. 7572/06-0663-024. Na s. 3 rozhodnutí Celní ředitelství Hradec Králové uvádí, žalobkyně cituje: „*Pokud tedy bude daň stanovena, bude stanovena maximálně v celkové výši 34.846.457,- Kč.*“ Ve zprávě však správce daně uvedl, že žalobkyni bude vyměřena spotřební daň u tabákových výrobků Merlin, Gullivers Extra a Gullivers Standard ve shora uvedené výši. Oproti rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové, kterým byl zajišťovací příkaz co do výše zajišťované částky změněn (viz výše), tak rozdíl činí cca 10 mil. Kč. Takový rozdíl se rozhodně nepřibližuje a naopak odpovídal výpočtu daně, který uvedla žalobkyně, tj. 34 624 750,05,- Kč a který byl takřka totožný s výše uvedeným rozhodnutím Celního ředitelství Hradec Králové. Když bylo vydáváno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, musel mít přeci žalovaný dostatečné podklady (ať již od správce daně nebo Celního úřadu Kolín, u něhož si žalobkyně objednávala tabákové nálepky na doutníky) k tomu, aby mohl odhadnout, jak velkou daň by měl daňový subjekt pravděpodobně zaplatit. V tomto případě ale „lítají“ miliony všemi směry, vždy ale o několik milionů více, než žalovaný uvedl ve shora citovaném rozhodnutí (daň bude stanovena max. v celkové výši 34.846.457,- Kč). Takové rozhodování celních orgánů jako správců daně rozhodně není předvídatelné a vnáší značenou nejistotu do daňové povinnosti žalobkyně.

V následujícím žalobním bodu žalobkyně konstatovala, že od počátku řízení správce daně i žalovaný označují tabákový výrobek Gullivers Extra jako neznačený. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvádí, že § 115 ve spojení s § 114 zákona o spotřebních daních mají význam pro nakládání s tabákovými výrobky (a přijímání dalších opatření včetně správního trestání), které zákon označuje jako neznačené. To však z uvedeného zákona nevyplývá. V jeho § 114 odst. 2 je uvedeno, že tabákové výrobky musí být značeny tabákovou nálepkou za stanovených podmínek. V § 114 odst. 4 se uvádí, jaké tabákové výrobky se považují za neznačené. Nikde v zákoně o spotřebních daních a vyhlášce č. 467/2003 není výslovně uvedeno, že by tabákový výrobek označený nesprávnou tabákovou nálepkou byl označen jako neznačený. Žalobkyně svoji povinnost označit předmětný tabákový výrobek tabákovými nálepkami splnila, včetně jejich umístění. To, že na tento tabákový výrobek nalepila tabákové nálepky s jinou spotřební daní, než dle názoru správce daně a žalovaného měla, neznamená, že porušila svoji povinnost.

Závěrem žalobkyně vyjádřila mínění, že otázky č. 3 a 8, které žalovaný položil znaleckému ústavu v zadání znaleckého posudku, jsou návodné. Předem upozorňují na negativa předmětného tabákového výrobku nebo předem hodnotí jeho tabákovou náplň jako tabákový odpad/zbytek. Žalovaný zvolil takovou formulaci otázek, která má jednak zabránit příp. rozporu mezi závěry CTL a posudku znaleckého ústavu, jednak má soustředit pozornost posuzovatele směrem, který vyhovuje závěrům správce daně a žalovaného, potažmo celní správě jako celku.

Žalobkyně proto navrhl, aby krajský soud žalobami napadená rozhodnutí zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Doplnění žalob ze dne 23. 2. 2011

Podáním ze dne 23. 2. 2011 žalobkyně žaloby doplnila. Uvedla, že v žalobách poukázala na stanovisko GŘC, které krom toho, že je samo o sobě nezákonné, bylo vydáno na základě nezákonně provedeného místního šetření Celním úřadem Kolín u žalobkyně. Tím došlo k nezákonnému obstarání důkazů – odběru vzorků tabákových výrobků Gullivers Extra a Merlin, které CTL použila pro provedení odborné analýzy (zkoušky) a následné vypracování odborných posudků, včetně protokolů o zkouškách. Tedy i odborné posudky na tabákové výrobky Gullivers Extra a Merlin z dubna, května a října 2006 jsou nezákonné. Přitom, jak již žalobkyně uvedla, odborné posudky z dubna a května 2006 na tabákové výrobky Gullivers Extra a Merlin byly příčinou vydání nezákonného stanoviska GŘC. Žalobkyně jako důkaz předložila kopii protokolu č.j. 6331/06-1704-014 o ústním jednání v souvislosti s místním šetřením, které se uskutečnilo dne 20. 9. 2006. V doplnění žaloby žalobkyně rozvedla své žalobní tvrzení, že k odběru vzorků tabákových výrobků, které později sloužily pro odborné analýzy provedené CTL, došlo bez vazby na jakékoliv daňové řízení či daňovou kontrolu, což je i soudní judikaturou považováno za nezákonné.

Žalobkyně dále konstatovala, že v žalobách doložila důkazy, že vyráběla tabákový výrobek – doutník Gullivers Standard SK, určený pro slovenský trh. Kromě toho, že na tento tabákový výrobek získal od celních orgánů Slovenské republiky a Polské republiky závazné informace, které potvrzují, že se jedná o doutník (to samé platí i pro tabákový výrobek – doutník Gullivers Extra; nadto, že též německé celní orgány hodnotí tabákové výrobky Gullivers Standard a Gullivers Extra jako doutníky – viz žaloba), žalobkyně odkázala na důkaz – protokol o ústním jednání č.j. 6331/06-1704-014, sepsaný Celním úřadem Kolín v souvislosti s místním šetřením dne 20. 9. 2006, který popisuje situaci kolem tabákového výrobku Gullivers Standard, který byl určen k vývozu na Slovensko a který v přílohách obsahuje mj. skladovou kartu zásob „010 Sklad hotových výrobků, Položka: GULLIVERS Standard SK, období: 01.01.2006 – 20.09.2006“.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobám ze dne 28. 6. 2011

Žalovaný podal k žalobám vyjádření. Konstatoval, že většina žalobních námitek je opakováním již dříve vyřčeného a vypořádaného v žalovaném rozhodnutí či ještě dříve za řízení a následně zdejším krajským soudem v původních rozsudcích. V návaznosti na toto tvrzení vypracoval tabulku, v níž uspořádal jednotlivé žalobní námitky s odkazy, na kterých místech jsou řešeny v žalovaném rozhodnutí nebo původních rozsudcích. Uvedl, že tam, kde krajský soud závěrům žalovaného již dříve přisvědčil, snažil se odvolací orgán rozhodnutí krajského soudu připomenout v žalovaném rozhodnutí o odvolání. To se týká např. otázky charakteru řízení, obsahu pojmu „dvojinstančnost řízení“ v řízení daňovém, použitelnost posudků CTL jako důkazu v daňovém řízení, (ne)používání celního sazebníků, významu tzv. závazných informací, uplatnění dobré víry atd. Pokud se žalobkyně k těmto otázkám opět vrací, pak dle žalovaného patrně z důvodu očekávání, že krajský soud svůj názor změnil, popř. si snad ani již nevzpomíná, co vše namítala v odvolání a pohoršuje se nad tím, že je taková otázka v rozhodnutí vypořádávána – např. namítaná neplatnost a „nulita“ rozhodnutí celního úřadu - dodatečného platebního výměru.

K významu odborné literatury, která není pramenem práva, se žalovaný rovněž vyjadřoval již dříve. Citovaný pramen (str. 52 žaloby) lze stěží označit za vědecký tak, aby byl použitelný např. pro doktrinární výklad nějaké právní normy. Navíc se jedná o materiál velmi, ale velmi historický už tím, že vznikl v atmosféře, kdy všeobecná použitelnost závazných informací vydaných českými celními orgány na celním a daňovém území ČR byla zakotvena i v příslušných právních předpisech (např. § 16 odst. 2 zákona č. 558/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31.12.1995), čemuž už dnes tak není. Speciálně to platí právě pro stávající úpravu daňového zatížení tabákových výrobků v zákoně o spotřebních daních (na rozdíl od dosavadní úpravy v zákoně č. 587/1992 Sb.), jak je uvedeno i v žalovaném rozhodnutí a žalobkyně se opakovaně v této otázce mýlí (strana 51 a násl. žaloby). Tak je také irelevantní argumentace právními předpisy Společenství (nařízení) na straně 53 a dříve žaloby, které se vztahují na jinou oblast právních vztahů (statistiku, dovoz a vývoz, intrakomunitární přepravu), nikoliv na správu spotřebních daní, která je v rámci Společenství řešena výhradně národními právními předpisy, jež implementují přímo neuplatnitelné předpisy sekundárního práva Společenství (směrnice).

Žalovaný dále připomněl, že vyhláška č. 344/2003 Sb. neprovádí ustanovení § 101 zákona o spotřebních daních, byť jinak se obsah žalobkyní cit. ust. § 1 písm. c) vyhlášky jeví žalovanému jako shodný.

Žalovaný zdůraznil, že se v souladu s právními závěry krajského soudu vyslovenými v jeho zrušujícím rozsudku soustředil na ty otázky, pro které soud rozsudkem zrušil předchozí rozhodnutí o odvolání a zůstaly tak otevřeny k dalšímu pojednání. Pro přehlednost je vymezil níže uvedenou tabulkou:

<i>Konstrukce – technologie výroby doutníků; definice (neurčitých) pojmů</i>	<i>Strana rozhodnutí</i>	<i>Materiální znaky, definice (neurčitého) pojmu „kouřitelnost“: „kouřit takové, jaké jsou (tak, jak jsou)“; „kuřácká pohoda“, „běžná očekávání“ – ve vztahu k doutníkům shortfiller</i>	<i>Strana rozhodnutí</i>
<i>Tabákový smotek: tabákový smotek v případě strojově vyráběných tabákových výrobků (doutníků, doutniček s tzv. krátkou náplní, ale ostatně i cigaret) vzniká formováním pod určitým tlakem (tzv. utažením) tabákového provazce, jenž je obalen. Rozdíl mezi smotkem a volně sypanou tabákovou směsí je v tom, že je po tomto utažení konzistentní – samovolně se nerozpadává. Projevuje se též tím, že i po rozříznutí drží tvar.</i>	22	<i>Kouřitelnost vyjádřena společným požadavkem na základní vlastnost všech suchých doutníků a doutniček, a to možnost kouření takových výrobků bez obtíží a bez vynaložení nepřiměřeného úsilí za obvyklých okolností. Obvyklou okolností se rozumí, že tyto suché doutníky lze kouřit bez jakékoliv úpravy (ani tzv. kondicionování, nebo oříznutím) tak, jak jsou, krátká náplň umožňuje lehkost a plynulost tahu (není třeba silné potahování, hluboké zasouvání do úst, neočekává se ulpívání náplně v ústech) při kouření a kvalita není ohrožena ani vysycháním nebo plesnivěním. Jejich trvanlivost je neomezená a vyzrání se může i zvýšit.</i>	22 21, 22, 24
<i>Tabáková fólie (rekonstituovaný tabák): fólie vyrobená spojením</i>	21	<i>Znak: lehkost a plynulost tahu při</i>	23

<i>jemně rozdrobeného tabáku, tabákového odpadu a tabákového prachu; podřazený pojem: umělý obalový materiál - rekonstituovaný tabák, který u doutníků a cigarillos nahrazuje krycí tabákový list nebo vázací list – viz. vyhl. - č. 344/2003 Sb. Tabákovou fólií, náhradním obalovým materiálem není: papír; může tvořit maximálně jen složku (glyoxal). Tabákovou složku do tabákové folie nelze „dodat“ nalepením další vrstvy.</i>		<i>kouření, rovnoměrnost hoření v celém průřezu, neodpadávání popele snadnost zapálení konzistentnost náplně bez samovolného vypadávání a ulpívání v ústní dutině</i>	23, 25 23 22, 24
--	--	---	----------------------------

Na stranách 20 až 25 žalovaného rozhodnutí jsou porovnávána zjištění CTL a znaleckého ústavu ve vztahu ke konstrukci posuzovaných tabákových výrobků a poznatkům o technologii výroby. Co do konstrukce především výrobek Gullivers Extra až překvapil přítomností pod (nevinutým) tabákovým listem papírové trubky místo náležitého umělého obalového materiálu z rekonstituovaného tabáku majícího plnit funkci vázacího listu. Spíše technologickou záležitostí se jeví skutečnost, že při výrobě nevznikl tabákový smotek nebo se neudržel. Pro první možnost (vznik skutečnosti ve výrobě) však dle žalovaného svědčí to, že náplň všech tří výrobků byla nekonzistentní a samovolně vypadávala od samého počátku (tedy již v době prvních zkoušek před oněmi čtyřmi lety, jak je uvedeno v tomto i ve zrušeném rozhodnutí – ve vztahu k faktoru času je však třeba připomenout, že tyto výrobky dle obecných očekávání nemají stárnout). Skutečnost, že tabákový smotek nebyl vytvořen, mohla být způsobena jednak nedostatečným tlakem při formování náplně a jednak použitím pro tento typ výrobků nevhodné (netypické) tabákové náplně, která smotek svoji strukturou vytvořit (popř. zachovat) nemohla. Primárně tak problémy s nekonzistentností tabákové náplně nevyvolaly (a ani by u tohoto typu doutníků neměly) vysychání. Oba posudky se zmiňují o přeschnutí, pouze jej odlišně přičítají nevhodnému skladování (znalecký ústav) nebo balení (CTL).

Jak bylo uvedeno, náplň nebyla ale konzistentní ani v době, kdy byly výrobky vyrobeny a prvně podrobeny zkoumání. Ve vztahu k (ne)naplnění formálních znaků ve smyslu § 101 odst. 3 písm. b) bodu 2 nebo 3 zákona o spotřebních daních co do konstrukce obalu náplně a technologie, když obě ustanovení hovoří o tabákovém smotku, právě uvedené bezprostředně založilo neúspěch předmětných výrobků i v testu souladnosti vlastností výrobků s požadavky na materiální znak kouřitelnosti (obsah pojmu „doutník“) u posuzovaných výrobků. Nevhodná náplň a nevytvoření tabákového smotku u všech tří tabákových výrobků vedlo k extrémním (neobvyklým) obtížím při manipulaci, zapalování, nerovnoměrnému hoření, opadávání popele, netypickému doutnání, obtížím při lehkosti a plynulosti tahu včetně kuřáckého nepohodlí např. při ulpívání náplně v ústní dutině, a to do té míry, že dle závěrů obou posudků se výrobek tak jak je, ke kouření nehodí. Pokud se krajský soud v původních rozsudcích pozastavil nad Poznámkou pod bodem 2 z dřívějšího posudku o tom, že u výrobků Merlin a Gullivers Standard „vzorek byl kouřen bez jakýchkoliv dalších předběžných úprav“, přičemž až v žalobě se k tomuto tématu nově přidává i žalobkyně, žalovaný uvedl, že v novém posudku CTL, který tvořil mimo jiné podklad pro žalované rozhodnutí, na straně 11 a 15 jsou provedena zjištění ve vztahu k průběhu kouření jednoznačná. Žalovaný se tak dle svého tvrzení k této výtce soudu v novém rozhodnutí již nevracel pro její neaktuálnost, když již

z posudku, kde taková problematická formulace byla, již bezprostředně nevycházel jako z určujícího podkladu pro rozhodnutí. Poznamenal rovněž, že není relevantní, když žalobkyně vyvrací to, co bylo uvedeno k podobě, konstrukci a vlastnostem doutníků typu shortfiller poukazem na to, co je ve skutečnosti vlastní jiným typům doutníků (např. luxusních či reklamních – viz žaloba) předstíraje, že to platí i pro předmětný typ doutníků (např. otázka tzv. kondicionování a vysychání, ke které se žalobkyně nově vrací, rozměrů apod.).

Žalovaný dále uvedl, že se tentokrát, na rozdíl od předchozího řízení, nevyhýbal ani žalobkyní navrhované komparaci s jinými běžně na trhu dostupnými levnými výrobky typu shortfiller, když i o předmětných svých výrobcích žalobkyně tvrdí, že se má jednat o doutníky tohoto typu, a to tak, aby měl odvolací orgán dostatek údajů o tom, co je skutečně pro takové výrobky příznačné a co tedy lze od nich běžným spotřebitelem očekávat. V tomto je zejména materiál GŘC-CTL velmi obsáhlý. Žalovaný při tom nijak neovlivňoval, jaké konkrétní výrobky odborně věci znalá instituce k porovnání vybere. Že to tedy nebyly právě žalobkyní uváděné výrobky KOTVA a HUNOR spíše svědčí pro dřívější názor žalovaného o neporovnatelnosti právě těchto výrobků. Shodou okolností právě od polských celních orgánů obdržel žalovaný informaci o českých tabákových výrobcích KOTVA a doutnících Ceská KUSOVKA, kterou přikládáme ke spisu (naše č.j. 21/2011-060100-03). Tato informace nasvědčuje, že polské celní orgány nahlíží na problematiku takových quasi doutníků s náplní cigaretovým tabákem (resp. s tabákovou náplní netypickou pro skutečné doutníky, byť typu shortfiller) obdobně, jako žalovaný.

Žalovaný zdůraznil, že přes zjevnou podjatost znalce J. S., vázán právním názorem krajského soudu vysloveným v původních rozsudcích, neodmítl závěry jmenovaného a priori, jak je uvedeno v žalovaném rozhodnutí. Některým jeho závěrům již i dříve přisvědčil, a to dokonce i v otázkách právních, když změnil aplikační výklad jednotlivých ustanovení § 101 odst. 3 písm. b) bodu 1. až 4. zákona o spotřebních daních, když jmenovaný uváděl, že současné plnění všech bodů není ani technicky (konstrukčně) možné. Stejně tak i při vydání žalovaného rozhodnutí uznal argument, že pro daňové zařazení nejsou rozhodné organoleptické vlastnosti posuzovaných výrobků. Krajský soud ve zrušujícím rozsudku připustil možnost konfrontace jmenovaného s pracovníky CTL. Z toho žalovaný nedovodil závazný pokyn soudu. Soud pro případ konfrontace neurčil ani její konkrétní formu. Za nejpřípadnější formu takové konfrontace mezi znalci lze považovat revizní znalecký posudek. Zejména vzhledem k tomu, že pro podjatost znalce J. S. nemohl pohlížet na jeho posudek jako na znalecký, rozhodl se nově znovu oslovit nejen CTL se zadáním na komplexní posudek, ale oslovil i zbylý znalecký ústav ze seznamu tak, aby zajistil posudek i od další na věci dříve zcela nezúčastněné znalecké instituce s tím, že všechny tři posudky (včetně tedy J. S. i s jeho následnými vyjádřeními) po seznámení se a vyjádření odvolatele postaví proti sobě a případné rozpory posoudí.

Proti sobě tak zde dle žalovaného stojí dva na sobě nezávislé znalecké posudky se v zásadě shodnými zjištěními a závěry a proti nim posudek J. S., který za znalecký posudek považovat možno nebylo a není možné, jenž obsahuje pouze sumarizující (a komparativní) právní hodnocení, což by znalci nepříslušelo. Až teprve zkouška kouřením před notářem je jakýmsi prvním skutečným pokusem opatřit o výrobcích nějaké exaktní poznatky místo vyslovování právních názorů. Výslech

znalce S. by dle mínění žalovaného nic nepřinesl, protože jmenovaný v průběhu celého řízení v podstatě průběžně zodpovídal vše, co po něm žalobkyně požadovala. O skutečnosti, že posudky byly všem dvěma znaleckým ústavům (čímž žalovaný současně splnil pořádkový pokyn zákona, že má takové žádosti zasílat primárně znaleckým ústavům – tato žalobní výtky je tedy opět lichá) byla žalobkyně přípisem zpravena. V té době žádný požadavek na takovou přímou konfrontaci vznesen nebyl, navíc by se nejednalo o konfrontaci mezi znalci, neboť mezi znaleckými ústavy rozpory nejsou. Jako každý jiný důkaz i provedení důkazu výsledkem svědka může odvolací orgán stejně jako soud odmítnout, pokud sezná takové odmítnutí důvodným.

Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že při doplňování dokazování v odvolacím řízení plně šetřil všechna procesní práva žalobkyně podle daňového řádu. Procesní námitka, že neměla na vyjádření ke znaleckým posudkům stejný čas, jako měly ony instituce k jejich zpracování, nemůže racionálně obstát. Žalobkyně nenavrhovala provedení důkazu např. dalším (revizním) posudkem (místo toho patrně J. S. provedl za přítomnosti notáře zkoušku kouření, kterýžto důkaz je v žalovaném rozhodnutí hodnocen). Žalobkyně dostala k prostudování a vyjádření ještě větší časový prostor, než o který žádala při ústním jednání dne 27. 10. 2010. Poskytnutý časový prostor využila opakovaně. Z obsahu vyjádření a doplňování o nový důkaz je nepochybné, že právní názor odvolacího orgánu jí nebyl utajen, jak v žalobě předstírá. Žalobkyně po prostudování výsledků z jí předložených posudků zjevně neočekávala změnu právního názoru žalovaného ve svůj prospěch a také se tak vyjadřovala. Pokud odvolací orgán v ostatním dospěl k odlišnému právnímu názoru proti prvoinstančnímu správci daně, pak to nebylo v její neprospěch, ale naopak – např. v otázce aplikace jednotlivých § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních či v otázce základu daně, resp. výše rozdílu doměřené daně. Tento právní názor žalobkyně znala již z předchozího řízení a neměla důvod se domnívat, že se bude v její neprospěch nyní lišit. Poctivá není dle žalovaného ani námitka, kterou žalobkyně naznačuje, že kdyby nepřišla nahlížet do spisu, o existenci předmětných posudků GŘC-CTL a znaleckého ústavu by se ani nedozvěděla. Žalobkyně byla zpravena nejen o jejich zadání, ale i o tom, že o jejich obdržení bude informována (naposled přípisem č.j. 6493-3/2010-060100-21, poř. č. listiny 88). Že se tak stalo shodou okolností, kdy se dostavila k nahlížení do spisu právě v okamžiku, kdy odvolací orgán tyto posudky obdržel, na věci nic nemění.

K poznámce žalobkyně o „létajících miliónech všemi směry“ žalovaný poznamenal, že zajišťovací řízení ve smyslu § 71 daňového řádu vždy muselo obsahovat jistý prvek nejistoty, a to ze své předběžné povahy, jakkoliv měl být odhad dosud nestanovené daně co nejpřesnější. Odvolací orgán tehdy vycházel (v podstatě z podkladů žalobkyně) z toho, co bylo v té době již známo o hmotnosti tabákových výrobků a jejich celkovém množství jako výchozí informace pro stanovení základu daně. Takové rozhodnutí však nemohlo zavázat správce daně při daňové kontrole a stanovení dosud nestanovené daně. Daňový subjekt nemohl legálně očekávat, že rozhodnutí o zajištění daně může pro další daňové řízení mít takový zavazující účinek.

Žalovaný se neztotožnil s postupem žalobkyně, že je možné vznášet v soudním řízení námitky dosud neuplatněné v řízení správním, neuplatnit své návrhy a vyjádření v řízení před správcem daně (včetně odvolacího orgánu) a tak

nějak si je „schovávat“ do řízení před soudem, aby to mohlo vyvolat zrušení žalovaného rozhodnutí právě pro takové důvody dříve neuplatněné. To se týká i návrhu na provedení důkazu na straně 21 a 22, kde žalobkyně uvádí, že opakovaně předkládá soudu odborný posudek PH0387/08 a protokol o zkoušce PH0387/08-422 na jiný tabákový výrobek a přípis odd. 23 celního ředitelství č.j. 1779/2009-060100-23. Těmito doklady má být podpořeno, že i předmětné výrobky jsou doutníky a že celní ředitelství šikanózně nechce uznat žádný výrobek žalobkyně za doutník. Žalovanému dříve ani nyní nebyl v odvolacím řízení takový důkaz předložen nebo alespoň navržen. Nemohl jej tedy v řízení hodnotit a nemá tak význam se k němu vyjadřovat ani nyní; snad jen, že se tu žalobkyně dovolává uplatnitelnosti posudku CTL jako relevantního důkazu, když vzápětí na straně 22 a 23 (a pak strana 54 a 55) označuje takové listiny za produkt právně neexistující instituce a jejich užití jako důkazu označuje za protiústavní. O postavení a významu CTL v organizační struktuře Generálního ředitelství cel je dle názoru žalovaného v úplnosti pojednáno v žalovaném rozhodnutí.

Zcela nově měla žalobkyně přijít i s námitkou na průběh daňové kontroly, kdy podle názoru žalobkyně měla být před odběrem vzorků nejprve vyzvána správcem daně k prokázání rozhodných skutečností a svých tvrzení. To označuje za nezákonné s důsledkem, že další řízení tak mělo charakter rozhodování podle pomůcek. Kromě nesrozumitelnosti této argumentace opět dle žalovaného platí, že předmětem řízení nemohlo být něco, o čem odvolatel do skončení řízení mlčel. K vlastní otázce daňové kontroly a charakteru řízení či nepřipadnosti vedení vytykácího řízení odkázal na rozsudek krajského soudu a žalované rozhodnutí.

Obdobně uvedené platí i k poznámce žalobkyně, že si žalovaný měl opatřovat podklady pro rozhodnutí v dalším řízení ze soudního spisu ještě v době, kdy se tam tyto podklady nacházely (než je soud žalobkyni vrátil). K tomu, že se ve vyjádření do protokolu o ústním jednání č.j. 13849-3/2010-060100-21 (poř. č. listiny 93 - viz. též žalované rozhodnutí) zavázala k jejich předložení, v žalobě mlčí. Patrně nějaké takové doklady předkládá dle žalovaného až nyní soudu spolu se žalobou (viz. strana 53 a 54 žaloby ke sp.zn. 30 Af 8/2011). Má se jednat o obchodní doklady a rozhodnutí Celního ředitelství Bratislava z roku 2009 o zrušení dodatečných platebních výměrů, ze kterých má být patrná správnost její argumentace. Žalovaný i v napadeném rozhodnutí i dříve v řízení popsal, co vše učinila Celní správa České republiky pro sjednocení rozhodovací praxe v zemích Společenství už tím, že se obrátila na Komisi. Není v moci odvolacího orgánu jako žalovaného takového sjednocení přímo dosáhnout, na druhé straně platí, že při svém rozhodování nemůže být vázán právním názorem Celního ředitelství Bratislava, i kdyby jej před vydáním žalovaného rozhodnutí znal.

Relativně nové je argumentování žalovanému neznámým vyjádřením Celního ředitelství Praha k žalobě č.j. 14291/08-21 na straně 45 žaloby. Žalobkyní učiněný závěr je však zjevně nesprávný. Kdy se v daňovém řízení ocitá celní úřad a celní ředitelství ve vztahu podřízenosti a nadřízenosti je dáno procesními normami daňového práva a co do funkční příslušnosti zákonem č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky. Právní názor takto nadřízeného správce daně je pak opět jen v případech, kdy to procesní daňový předpis výslovně stanoví. V nadřízeném postavení se Generální ředitelství cel v daňovém řízení ocitá jen výjimečně, avšak v projednávané věci se nadřízeným správcem daně v žádné fázi řízení nestalo.

V zásadě je toto téma opět vyčerpáno (byť s výtkou na překročení rámce běžné metodické spolupráce, se kterou se ostatně zpracovávající odd. 21 žalovaného ztotožňuje) již v předchozím rozsudku krajského soudu. Stejně tak nová, dosud odvolacímu orgánu neznámá, je dle žalovaného námitka na existenci stanoviska GRČ č.j. 2006/3273/23 a dokumentů souvisejících na straně 45 a 46 žaloby, ale v principu se tematicky shoduje s právě uvedeným, co již v zásadě bylo vypořádáno v předchozím řízení. V souvislosti s tímto stanoviskem žalobkyní uvedený rozsudek Městského soudu v Praze č.j. 6 Ca 313/2006-174 žalovaný neznal. Po prostudování žaloby však žalovaný obdržel informaci, že na rozdíl od interpretace tohoto rozsudku v této žalobě, žalobkyně ve výsledku úspěšná nebyla a nebyla úspěšná ani s kasační stížností (rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Aps 4/2009-226). Ústavní soud pak v této věci pod sp.zn. II.ÚS 3114/09 odmítl jako zjevně neopodstatněnou i ústavní stížnost.

Nová je i další námitka na straně 46 a 47 žaloby ve vztahu k definici místního šetření podle daňového řádu a zákonnosti provedení konkrétního místního šetření Celním úřadem Kolín. V obecné rovině speciálně oddělení 21 žalovaného s žalobkyní souhlasí. Skutečně koná-li (resp. konal-li) správce daně vyhledávací činnost ve smyslu § 36 daňového řádu, nejedná se o místní šetření, ač má při těchto úkonech stejná oprávnění. Přesto i o těchto úkonech byly v duchu metodiky odboru 23 Generálního ředitelství cel pořizovány „protokoly z místního šetření“, čímž docházelo k jisté terminologické nekázní. Veškeré pochybnosti v tomto směru odstranil stávající daňový řád v § 78, kdy místní šetření je jedním z nástrojů vyhledávací činnosti (nemusí být tedy již konáno výhradně v přímé souvislosti s konkrétním daňovým řízením). Ze žaloby však není jasné, jaký význam tato námitka má mít pro přezkoumávanou věc, kde podkladem pro rozhodnutí byl výsledek daňové kontroly doplněný o řízení při pojednání odvolání.

Nová je dle žalovaného dále námitka na straně 63, že předmětný tabák nemůže být pro daňové účely zařazen jako tabák ke kouření podle § 101 odst. 1 písm. c) daňového řádu (žalobkyně měla dle žalovaného patrně na mysli odst. 3 cit. ustanovení). Žalobkyně uvádí, že dle tohoto ustanovení se má jednat o tabák ke kouření obsahující více než 25% hmotnosti tabákových částic užších než 1 mm, tedy o jemně řezaný tabák určený pro ruční výrobu cigaret. Z posudku znaleckého ústavu i CTL vyplývá, že žádný zkoumaný výrobek takový tabák neobsahuje (procento hrubších částic je větší). Předně je třeba uvést, že v napadených rozhodnutích se žalovaný otázkou konkrétního zařazení tabáku ke kouření meritorně nezabýval, pouze na předposlední straně rozhodnutí uzavřel, že tento tabák ke kouření je třeba zatížit spotřební daní se sazbou určenou dle § 104 zákona o spotřebních daních pro tabák ke kouření. Sazba pro tabák ke kouření i ostatní tabáky byla (a je) shodná. Nemělo tedy ani smysl v odvolacím řízení tuto otázku více zkoumat, když k této otázce odvolací důvody nesměřovaly. Odvolací orgán se naopak v souladu s obsahem odvolání soustředil na to, proč předmětné tabákové výrobky pro daňové účely nelze považovat za doutníky (s příslušnou sazbou daně), když žalobkyně setrvala na tom, že se o doutníky jedná. Žalovaný tak vycházel z posledních posudků, kde se uvádí, že náplň předmětných výrobků se hodí spíše jako lulkový či dýmkový tabák, popř. se jedná „tabákový odpad“ scraps (žalovaný nikdy ani slovem nehovořil o „odpadu“ v tom významu, jak nyní podsouvá žalobkyně) ve výrobku Merlin, který se samostatně jako náplň doutníků shortfiller nehodí – tedy že se bez bližšího určení jedná o tabák ke kouření ve smyslu § 101 odst. 3 písm. c) zákona o

spotřebních daních, lhostejno dle kterého bodu. Zjištění jaký druh tabáku tvoří náplň předmětných výrobků a závěry o netypičnosti použití takové náplně do výrobků, jež by měly být doutníky typu shortfiller, a jaké to má důsledky pro vlastnosti výrobku, je v posudku znaleckého ústavu pojednáno zejm. na straně páté až sedmé, v odborném vyjádření CTL na straně osmé a deváté se závěry na straně šestnácté. Žalobní tvrzení, že v uvedených posudcích nemá žalovaný oporu pro své závěry, proto považoval za nepravdivé.

Závěrem svého vyjádření proto navrhl, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V. Doplnění důkazů k žalobám (podání žalobkyně ze dne 24. 9. 2012)

Poté žalobkyně zaslala krajskému soudu ještě podání ze dne 24. 9. 2012 nazvané „Doplnění důkazů k žalobám“. V něm uvedla, že v mezidobí získala důkazy na podporu svého žalobního tvrzení, že celní orgány postupují v obdobných případech jinak, než jak postupovaly v posuzované věci. Odkázala v souvislosti s tím na Závaznou informaci o sazebním zařazení doutníku „Česká kusovka“ ze dne 22. 2. 2010, č. ZISZ 15-0237-2010, vydanou Celním ředitelstvím Praha, a stanovisko Generálního ředitelství cel ze dne 7. 5. 2009, zn. 2665-3/2009-900000-302. Ve zmíněném stanovisku se uvádí, že v daném případě se jedná o doutník, přestože splňuje kritéria pro doutník jen formálně. Nicméně i přesto Generální ředitelství cel dochází k závěru, že splňují-li tyto výrobky formální kritéria – definiční znaky podle § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních – bude na ně nahlíženo jako na doutníky. U výrobku Česká kusovka tedy naplnění toliko formálních zákonných znaků k posouzení výrobku coby doutníku postačuje, u výrobků Gullivers Standart, Gullivers Extra a Merlin nikoliv. Žalobkyně proto znovu zopakovala, že v přezkoumávané věci celní orgány zneužily institut správního uvážení, čímž došlo k vytvoření nedůvodných rozdílů a porušení zásady zákonnosti (§ 2 odst. 1 daňového řádu), jakož i zásad zakotvených v § 2 odst. 3 a 4, § 8 odst. 2 správního řádu za použití § 177 odst. 1 správního řádu.

VI. Vyjádření žalovaného k doplnění žaloby ze dne 26. 9. 2012

Žalovaný zareagoval nejprve podáním ze dne 26. 9. 2012 nazvaným „Vyjádření k doplnění žaloby“. Úvodem znovu vyjádřil pochybnost o přípustnosti postupu žalobkyně, která náhle po lhůtě k podání žaloby v nebyvalém rozsahu navrhuje (předkládá) nové důkazy (pokud učiněnými komentáři přímo nerozšiřuje žalobní body), když k jejich předložení v průběhu daňové kontroly, odvolacího řízení i předchozího soudního řízení měla v podstatě několik let. Žalovaný se tak má vyjádřit k interpretaci nově předložených znaleckých posudků, když neměl přitom v odvolacím řízení žádnou možnost nově navrhované důkazy vypořádat.

Žalovaný rovněž znovu připomněl vznesenou námitku podjatosti znalce J. S., o jejíž důvodnosti je přesvědčen. O jeho osobním poměru k věci ostatně svědčí obsah předložených posudků s často tendenčními odpověďmi, kdy třeba i odpovídal na otázky, které mu nebyly ani kladeny (i nad rámec zadání – např. viz. ZP č. 1/19/2012 v odpovědi na otázku č. 7 na straně 7). Nedůvěryhodně působí např. posudek znalce J. S. č. 1/20/2012 už v úvodu tvrzením, že v roce 2012 posuzoval tabákové výrobky Gullivers, Merlin a další vzorky zakoupené zadavatelem posudku

v tržní síti. Není zřejmé, co k takovému tvrzení znalce vedlo, ale výrobky Gullivers a Merlin se cca od roku 2006 nevyrábějí, výrobní linka byla později zrušena a bylo zrušeno i povolení na daňový sklad. Z vyrobeného množství byla tehdy distribuována jen malá část a zbytek byl žalobkyní zničen, resp. znehodnocen, byť se tak stalo bez vědomí správce daně (viz. daňový spis). Pokud tedy uvedené vzorky měly být pořízeny v roce 2012 v tržní síti, jak lze z učiněné formulace dovozovat, pak se velmi pravděpodobně nemůže jednat o totožné výrobky nebo toto tvrzení není pravdivé.

Žalovaný odkázal na nově předložený posudek znalce T. G., který potvrzuje závěr žalovaného již z odvolacího řízení, že znalec J.S. na rozdíl od znaleckého ústavu žádnému laboratornímu zkoušení předmětné výrobky nepodrobil a v podstatě jediným technickým vybavením při analýze těchto tabákových výrobků (k popisu jejich konstrukce, náplně, hmotnosti atd.) byla „dobře nasliněná tužka“. Z tohoto posudku znalce T. G. rovněž žalovaný zdůraznil pasáže týkající se tzv. tabákové fólie. Tyto závěry dle něho vyvracejí závěry J.S., že krycím listem z tzv. rekonstituovaného tabáku může být i papírová trubka tabákové barvy. Za neprokázané označil tento znalec v posudcích J. S. jak tvrzení o konstrukci výrobků tak i o jejich náplni nebo hmotnosti. Znalec T. G. v zásadě nemá výhrady, pokud se znalec J. S. pohybuje v obecné rovině (vyjma toho, co uvádí o tzv. tabákové fólii). Jakmile však má zkoumat konkrétní tabákový výrobek, nejsou jeho závěry průkazné. Pokud se dotkl aplikace právních norem J.S. označuje ji zpravidla za nesprávnou (shrnuje v Závěru na straně 9 a 10). Ať tak či onak, žalovaný i ustálená judikatura konstatovala již dříve, že znalci nepřísluší provádět právní rozbor a stanoviska (na aplikaci právních norem).

Na druhé straně se dle žalovaného žalobkyní předložené znalecké posudky v zásadě příliš neliší při popisu konstrukce předmětných výrobků, obsahu jejich náplní, mechanických vlastností atd., vyjma zkoušky kouření nebo definice tabákové fólie, od dříve obdržených posudků z Generálního ředitelství cel nebo od znaleckého ústavu P&R LAB a.s., které jsou součástí soudu předloženého daňového spisu. Žalobkyní předkládané posudky se však liší v interpretaci toho, jak má doutník vypadat, co má či nemá obsahovat, v definici očekávání běžného spotřebitele, kdy tato kritéria nemají být posuzována z hlediska toho, zda se o doutníky jedná či nikoliv – maximálně mohou vypovídat o jejich (ne)kvalitě.

Žalovaný zdůraznil, že otázka aplikace neurčitého právního pojmu v právní normě je opět otázkou ryze právní (jež se nedokazuje), která je výlučně v kompetenci správce daně a nemůže být předmětem znaleckého zkoumání. Výklad pojmů, jako je „očekávání běžného spotřebitele“ nebo „dá se kouřit jako takový“ a jejich aplikace na konkrétní skutkový stav je výlučně předmětem správního uvážení správce daně. Tam pak musí být tato správní úvaha dostatečně srozumitelná, zřejmá, logická atd. Tomu tak dle názoru krajského soudu v předchozím řízení nebylo. Právě v tomto směru uložil původními rozsudky takovou vadu odstranit, což se dle mínění žalovaného stalo. K charakteru tabákových výrobků lze podle něho shrnout, že žalobkyně ani nyní nepředložila žádný relevantní posudek, který by byl způsobilý revidovat dřívější posudek znaleckých ústavů - Generálního ředitelství cel a P&R LAB a.s., jak z nich vycházel žalovaný při odstraňování soudem vytýkaných vad.

Znalecký posudek č. 4122-15-2012 vypracovaný Českou znaleckou a.s. se podle názoru žalovaného týká otázky, kterou již soud v předchozím řízení uzavřel –

tedy otázky vzniku daňové povinnosti. Žalovaný v průběhu řízení zdůrazňoval, že důsledně při rozhodování vycházel z výsledku daňové kontroly popřípadě důkazů doplněných v dalším řízení, nikoliv z výsledků místního šetření jiného celního úřadu konaného mimo tuto daňovou kontrolu bez časové souvislosti, kdy tato zjištění ani výsledek ovlivnit nemohla. I pokud by tedy námitka hypoteticky byla důvodná, platí, že každá vada řízení nebo rozhodnutí musí dosáhnout takové intenzity, že pokud by jí nebylo, byl by výsledek jiný – taková chyba by byla způsobilá zatížit řízení nebo jeho výsledek nezákonností. Na druhé straně původní argumentace žalobkyně a její interpretace takových zjištění směřovala jinam, kdy i sklad hotových výrobků označovala za součást daňového skladu a mimo tento sklad nemělo být nic zjištěno. Tato interpretace se právě i ve světle příslušného povolení daňového skladu s jeho zakreslením ukázala lichou (viz. původní rozhodnutí o odvolání a vyjádření k žalobě) a vyvrací velmi přehledně i nyní předložený znalecký posudek.

Předmětný znalecký posudek České znalecké a.s. v rozsahu znaleckého oprávnění podrobně popisuje vznik a pohyb vybraných výrobků. Tento posudek dochází k jednoznačnému závěru, že účetnictví žalobkyně neposkytovalo věrný a poctivý obraz o něm, že žalobkyně porušovala účetní předpisy. Vedle toho tato znalecká instituce vyjadřuje svoje názory na to, kdy byly a kdy nebyly tabákové výrobky ve volném oběhu. Jedná se opět o otázku právní, k nimž Česká znalecká a.s. nebyla nadána, což ostatně v závěru poctivě dodává. Na těchto nad rámec vyslovených závěrech nyní žalobkyně staví argumentaci, že pokud se tabákovou nálepkou značené tabákové výrobky stále fyzicky nacházely v prostorách daňového skladu, nemají být patrně zdaněny, natož dodaněny, jak se stalo. Žalovaný připomněl, že bez ohledu na to, kde se předmětné tabákové výrobky fyzicky nacházely, vylepením tabákové nálepky se již nenacházely v režimu podmíněného osvobození od daně, ale v režimu volného daňového oběhu. Dle ustanovení § 3 písm. e) (resp. d/ v dosavadním znění) zákona o spotřebních daních podmíněným osvobozením od daně je odklad povinnosti přiznat, vyměřit a zaplatit daň do dne uvedení výrobků, na něž se nevztahuje režim s podmíněným osvobozením od cla, do volného daňového oběhu. V případě tabákových výrobků dle ustanovení § 116 odst. 1 cit. zákona objednávka tabákových nálepek plní funkci daňového přiznání - jestliže subjekt vlastnil tabákové nálepky, musel je nejprve objednat a tím podal daňové přiznání - z toho plyne, že v daném případě neexistuje odklad povinnosti daň přiznat (daň je již přiznána). Dle ustanovení § 116 odst. 2 citovaného zákona je pak daň zaplacená použitím tabákové nálepky - z toho plyne, že v daném případě neexistuje odklad daň zaplatit (daň je již zaplacená). Pokud by tedy skutkový stav v daném okamžiku kontroly již skutečně neodpovídal podmínkám definice podmíněného osvobození od daně, ale naopak se neoprávněně a v rozporu s ustanovením § 19 odst. 4 zákona o spotřebních daních nacházely v prostorách daňového skladu, ač se tam již nacházet neměly, na vznik daňové povinnosti to již nemohlo mít vliv. Okamžitě po označení tabákovou nálepkou by se tabákové výrobky měly uskladnit ve skladu hotových výrobků, který již není součástí daňového skladu, přičemž zápis do evidence musí dle ustanovení § 37 citovaného zákona proběhnout nejpozději následující pracovní den. Žalobkyní zmiňovaná tolerance celních orgánů se netýká okamžiku vzniku daňové povinnosti, ale právě onoho striktního zákazu skladovat vybrané výrobky ve volném daňovém oběhu v daňovém skladu, což je skutečně dáno technologickými důvody, kdy na vylepení tabákových nálepek plynule navazují další operace, jako je balení spotřebitelského balení do fólie, do kartonů, popř. přepravních obalů (krabic). V žádném případě to ale neznamená, že si daňový

subjekt může v daňovém skladu takové výrobky skutečně skladovat v daňovém skladu „jak se mu namane“ po libovolnou dobu. Je rozdíl, zda tabákové výrobky ve volném daňovém oběhu z uvedených technologických důvodů ještě po nějaký čas pobývají v daňovém skladu do ukončení všech výrobních operací, nebo zda se tam protiprávně skutečně skladují, a už vůbec na tom nelze stavět, že by takto skladované výrobky neměly být zdaněny či dodaněny, jak činí nyní žalobkyně.

Žalovaný závěrem zopakoval svůj návrh na zamítnutí žaloby a uplatnil rovněž náklady řízení spočívající v odměně zaplacené soudnímu znalci T. G.

VII. Vyjádření žalovaného k doplnění důkazů ze dne 14. 12. 2012

Následně žalovaný učinil podání ze dne 14. 12. 2012 pod označením „Vyjádření k doplnění důkazů“. V reakci na žalobkyní nově předložené důkazy (závazná informace ze dne 2010-02-22 č. CZ 15-0237-2010 a stanovisko Generálního ředitelství cel ze dne 2009-05-07 zn. 2665-3/2009-900000-302) uvedl, že se v napadených rozhodnutích vypořádal s námitkami ve vztahu k předkládání závazných informací o sazebním zařazení zboží vydaných podle celních předpisů s tím, že pro daňové zařazení tabákových výrobků se sazební zařazení nepoužívá. Navíc ve smyslu čl. 12 odst. 2 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů, může takovou závaznou informaci uplatnit jen ten, komu byla vydána, a to pouze pro zboží, u něhož byly splněny celní formalities po dni vydání závazné informace. Žalobkyní předložená závazná informace byla ale vydána jinému subjektu a počátek její platnosti byl stanoven na 10. 2. 2010. I kdyby tedy tato informace byla vydána jí a na předmětné zboží (když podle zaslaných listin se zboží popsané v této závazné informaci ztotožnit s projednávanými tabákovými výrobky ani co do podobnosti nedá) a byla uplatněna v situaci, kdy ji jinak uplatnit lze, nemohla by se vztahovat ke zboží před uvedeným datem. Nadále by se však jednalo toliko o stanovení cla, nikoliv spotřební daně, jak bylo v řízení mnohokrát zdůrazněno. I kdyby se celní zařazení používalo i pro daňové účely, jako je tomu u ostatních vybraných výrobků dle zákona o spotřebních daních, pak by se jednalo o závaznou informaci, která byla vydána podle jiného právního předpisu, resp. jeho jiného znění – tedy ne dle znění účinného k 1. 1. 2002 (srov. 3 písm. o/, včetně poznámky pod čarou, zákona o spotřebních daních). Předložený doklad je tak dle žalovaného pro projednávanou věc zcela irelevantní.

Žalovaný dále uvedl, že neví, za jakých okolností vznikl druhý dokument, tedy stanovisko odboru 30 Generálního ředitelství cel. Je však třeba především předeslat, že podle čl. 22 odst. 1 Organizačního řádu Celní správy České republiky, ve znění k 1. 4. 2009, zajišťoval koncepční, metodickou a koordinační činnost v oblasti správy vnitrostátních spotřebních daní odbor 23 – Spotřebních daní zmíněného generálního ředitelství, nikoliv odbor 30. Ve smyslu odst. 3 písm. a) pak přímo oddělení 231 zmíněného odboru 23 zpracovávalo koncepci, zajišťovalo metodiku a přijímalo opatření týkající se správy spotřebních daní, a podle písm. f) vyhodnocovalo působení právních předpisů v oblasti správy spotřebních daní, shromažďovalo poznatky z výkonu správy spotřebních daní a navrhovalo opatření omezující daňové úniky. Zaujímání stanovisek k aplikaci právních předpisů v oblasti správy spotřebních daní lze nepochybně právě podřadit pod metodickou náplň takto specializovaného útvaru celní správy (jak se ostatně běžně dělo i dříve). Naopak podle čl. 24 odst. 3 cit. organizačního řádu oddělení 302 – Správních činností vydávání jakýchkoliv

stanovisek k aplikaci právních předpisů ani v té nejobecnější koordinační rovině nepříslušelo. Toto oddělení se zabývalo toliko rozhodovací činností v konkrétních řízeních (v prvním, nebo ve druhém stupni). Jak a proč tedy takové stanovisko vzniklo, není jasné, nicméně žalovaný požádal toto stále existující oddělení 302 o vysvětlení.

Dle žalovaného je však zřejmé, že autor stanoviska se materiální stránkou (znaky) doutníku zabýval, když cituje z analýz vzorků, že posuzované tabákové výrobky lze kouřit jako takové. Z těchto citací či odkazů současně vyplývá výrazný rozdíl mezi oněmi „KUSOVKAMI“ a tabákovými výrobky v projednávané věci. Ve stanovisku je popsán výrobek, který rovnoměrně hoří, doutná, neodpadává – vytváří tabákový smotek, je výlučně z tabáku, u jednoho vzorku je dokonce krycí list vinut. Tedy přesný opak toho, co bylo laboratorně v projednávané věci oběma znaleckými ústavy, jejichž posudky žalovaný opatřil, o předmětných tabákových výrobcích Gullivers a Merlin zjištěno. Podotkl, že ani ve výše zmíněné závazné informaci, ani v tomto posudku není vyobrazení zmíněných tabákových výrobků. Žalovaný má k dispozici přípis polské celní správy, jenž přikládá, kde je vyobrazení českého tabákového výrobku označeného „ČESKÁ KUSOVKA“, jehož konstrukci (náplň + krycí list, který tvoří i celula – není výlučně z tabáku) a vlastnosti popisuje podobně s tím, že však výrobek není charakteristický pro doutníky a je na místě z hlediska daňového zařazení pro účely spotřebních daní pohlížet jako na tabák ke kouření. Ať už se jedná o totožný výrobek či nikoliv, lze předpokládat, že ani „kusovka“ ze stanoviska zmíněného odd. 302 by před polskými celními orgány jako doutník neobstála.

Žalovaný připomněl, že žalovaná rozhodnutí nejsou vystavěna pouze na nenaplnění materiálních znaků doutníků, ale i na nenaplnění formálních. To spatřuje zejm. v tom, že náplň (bez ohledu na její netypičnost pro doutníky) netvoří smotek a výrobek Gullers Extra není tvořen výhradně z tabáku. Představu žalobkyně, že tabáková folie nemusí tvořit výlučně rekonstituovaný tabák, ale může to být i papírová trubka poprášená – obarvená tabákovým prachem vyvrátil nepodjatý znalec T. G. v revizním posudku, jak byl již krajskému soudu zaslán. V každém případě lze dle žalovaného uzavřít, že původním smyslem daňového zvýhodnění doutníků, jež mělo vyjádřit jistý kulturní fenomén v kuřáctví obdobně, jak jsou daňově zvýhodněna např. tichá vína, nebylo umožnit se zvýhodněnou daňovou sazbou uvádět do oběhu doslova kuřácký škvár jen formálně vydávaný za „doutníky“. Takové jednání je jen zdánlivě dovolené, je v rozporu s původně zamýšlenou racionalitou uspořádání společenských vztahů.

VIII. Replika žalobkyně k vyjádření a důkazům žalovaného z 15. 1. 2013

V této replice žalobkyně reagovala na předešlá podání žalovaného, když v podstatě zopakovala svá předešlá vyjádření.

Jestliže jí žalovaný vyčítá, že znovu uplatňuje žalobní námitky, jimiž se zabýval krajský soud v původních rozsudcích a kdy jim nepřítakal, pak žalobkyně uvedla, že má bezpochyby právo na takový postup, když právní závěry vyjádřené krajským soudem dosud neprošly testem správnosti ze strany Nejvyššího správního soudu, bude-li to zapotřebí.

Žalobkyně znovu poukázala na to, že závazné informace (ZIN) lze použít v daňovém řízení a že v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu ZIN mohou pro účely daňového řízení sloužit jako otázka předběžná dle § 28 daňového řádu. V souvislosti s tím připomněla, že tabákové výrobky Gullivers Standard a Gullivers Extra celní orgány Slovenské republiky a Polské republiky posoudily jako doutníky a za tím účelem vydaly ZIN. Slovenské ZIN znějí na SK Tabák s.r.o. Polské ZIN znějí na CZ Tabák a.s. (nyní CZT a.s.). Žalobkyně odkázala na aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu, která dle jejího názoru uvedenému názoru přisvědčuje. Dle přesvědčení žalobkyně je totiž nesmyslné a nelogické, aby jeden a týž tabákový výrobek byl celními orgány členských zemí hodnocen jako doutník a celními orgány jiné členské země hodnocen jako tabák ke kouření. Stejně tak je nepředstavitelné, aby pro účely sazebního zařazení, resp. pro účely stanovení cla byl tabákový výrobek hodnocen jako doutník a pro účely daňového řízení jako tabák ke kouření.

Pokud jde o tabákové výrobky KOTVA a HUNOR, není žalobkyni známo nic o tom, že by na ně žalovaný pohlížel jinak, když celní orgány ČR zaujaly oficiální názor, podle něhož je hodnotí jako doutníky. Stejně tak je tomu v případě tabákového výrobku ČESKÁ KUSOVKA.

Žalobkyně dále nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že nemůže v žalobě vznášet nové námítky, resp. žalobní důvody, které neuplatnila v řízení před správním orgánem. Právní úprava obsažená v s. ř. s. v tomto ohledu žalobkyni nikterak neomezuje. Omezena je pouze lhůtou, v níž musí žalobu podat a uvést žalobní důvody, tedy může v ní uplatnit i důvody nové.

Pokud jde o tzv. odpad, o němž celní orgány ve vztahu k předmětným tabákovým výrobkům hovoří, pak žalobkyně musí trvat na tom, že právě interpretace orgánů Celní správy ČR, včetně správce daně a žalovaného vyvolává vážný dojem, že se jedná o věc, která je opravdu dále již nevyužitelná a končí na skládce. Tak tomu ovšem není a počítá s tím i samotný zákon o spotřebních daních, jak ostatně žalobkyně uvedla v žalobě, a to dokonce i při výrobě doutníků (viz jeho § 101 odst. 3 písm. c/, bod 2.). Přitom celní orgány ani nikdy nebyly schopny vysvětlit žalobkyni, co se rozumí tehdy platným pojmem „drcená tabáková směs“.

Žalobkyně zdůraznila, že ve svých podáních žalobní body nerozšiřovala. Nejednalo se tak o kvalitativně odlišné námítky od těch, které žalobkyně včas uplatnila. Důkazní prostředky, které žalobkyně předložila v řízení před soudem, mají prokázat existenci stavu, který zde existoval v době rozhodování správce daně a žalovaného. To jest, mají prokázat, že v případě tabákových výrobků Gullivers Standard, Gullivers Extra a Merlin se jedná o doutníky, a dále mají prokázat, že správce daně i žalovaný si v daném řízení počínali nesprávně a nezákonně.

Pokud jde o vzorky, ze kterých vycházel ve svých posudcích znalec S., pak příslušný celní úřad, který provedl odběr vzorků tabákových výrobků Gullivers a Merlin za účelem jejich posouzení CTL a dalšího využití v daňovém řízení, nechal část odebraných vzorků žalobkyni. Vzorky jiných doutníků žalobkyně zakoupila v obchodní síti za účelem vypracování znaleckého posudku č. 1/20/2012.

Pokud jde o znalecký posudek č. 1/19/2012, tímto žalobkyně prokazuje, že v souladu s (nezákonnou) podmínkou v tehdy vydaném povolení k provozování daňového skladu nechala, resp. musela předat nový tabákový výrobek - doutník k posouzení celním orgánům. Tím chtěla dokázat, a to se jí dle jejího názoru i podařilo, že celní orgány jakýkoliv její tabákový výrobek – doutník hodnotí jinak než jako doutník.

K aplikaci neurčitého právního pojmu „očekávání běžného spotřebitele“ nebo „dá se kouřit jako takový“, pak v případě prvního žalobkyně znovu opakovala, že tento právní pojem se v době, kdy uvedené tabákové výrobky vyráběla a uváděla do volného daňového oběhu, v platné právní úpravě nevyskytoval, proto její výrobky nelze z tohoto hlediska posuzovat. V případě druhého je žalobkyně přesvědčena, že žalovanému se nepodařilo tento pojem vymezit srozumitelně, zřejmě, logicky a především správně ve vztahu k danému případu, a dále se mu nepodařilo prokázat, že se dotčené tabákové výrobky nedají kouřit jako takové. Žalobkyně má proto za to, že odstranit vadu uloženou původním rozsudkem se žalovanému nepodařilo.

Naopak řízení žalovaný opětovně zatížil vadou, která způsobuje nejen nesprávnost žalovaných rozhodnutí, ale i jejich nezákonnost. Dále je třeba uvést, že je to další z řady kritérií (hodnocení), kterými se snaží žalovaný, resp. celní správa tabákové výrobky Gullivers a Merlin hodnotit jako tabák ke kouření, když předchozí kritéria či interpretace se pro celní orgány ukázala jako neudržitelná. Nejdříve celní orgány tvrdily, že doutník musí splňovat všechny body (1-4) § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. Později začaly tvrdit, že musí splňovat body 1, 2 a 3 nebo 1, 2 a 4 uvedeného zákonného ustanovení, pak že stačí splnění pouhého jediného bodu tohoto zákonného ustanovení, potom že doutníky žalobkyně tato kritéria splňují jen formálně a nově přišly s tímto neurčitým pojmem.

Navíc předchozí odborné posudky CTL dokazují, že předmětné tabákové výrobky bylo možné kouřit bez dalších úprav. I to nasvědčuje tomu, jak se žalovaný snažil později důkazní situaci (odborné posudky CTL z ledna 2007) upravovat pro předem připravený právní závěr. Následně žalobkyně citovala z různých vyjádření celních orgánů na podporu svého tvrzení, že jejich interpretace § 101 odst. 3 písm. b), body 1 až 4 zákona o spotřebních daních, v tehdy platném znění, byla naprosto chaotická.

V souvislosti se soudními spory ohledně vývozů doutníků Gullivers na Slovensko žalobkyně upozornila, že byla před Městským soudem v Praze úspěšná, neboť tento konstatoval nezákonnost jednání celních orgánů, když tyto se pokusily donutit žalobkyni k tomu, aby překvalifikovala vyvážené doutníky Gullivers na tabák ke kouření. Žalobkyně na to nepřistoupila. Tímto jí bylo nezákonně (jak ostatně konstatoval soud) znemožněno předmětné tabákové výrobky vyvážet. Přitom předtím jí celní orgány tento vývoz umožnily. Navíc, tyto tabákové výrobky byly předmětem daňového řízení i na Slovensku. Jeho výsledkem bylo potvrzení, že se jedná o doutníky. Tedy, žalobkyně zde vyráběla a vyvážela tabákový výrobek, který splňoval zákonné podmínky pro zařazení do kategorie „doutníky“. Městský soud v Praze těmito rozsudky zrušil i rozhodnutí prvoinstančního orgánu, přičemž žalované celní ředitelství své pochybení uznalo, když proti shora označeným rozsudkům městského soudu kasační stížnost nepodalo.

Dále žalobkyně předložila reakce znalce J. P. a V. H., ve vztahu k oponentním stanoviskům předloženým žalovaným.

Pokud jde znalecký posudek T. G. ze dne 12. 9. 201, pak dle žalobkyně tento znalecký posudek nesplňuje náležitosti uvedené v § 127a o.s.ř., protože neobsahuje doložku znalce o tom, že si je vědom následků vědomě nepravdivého znaleckého posudku. Jedná se tak o obyčejnou listinu (listinný důkaz), který předložil žalovaný a který nemá váhu znaleckého posudku. Následně žalobkyně oponovala obsahu tohoto důkazu.

K vyjádření Celního úřadu ve Vratislavi žalobkyně nejprve uvedla, že žalovaný předkládá listinný důkaz v jiném jazyce než v českém. Pokud má být tato listina provedena jako důkaz soudem, musí být nejprve úředně přeložena.

Nicméně, žalobkyně se z procesní opatrnosti vyjádřila také k tomuto nezpůsobilému důkazu. Považovala za zvláštní, že tabákový výrobek „ČESKÁ KUSOVKA“ celní orgány ČR hodnotí jako doutník, a proto na něj vystavily i Závaznou informaci. Tuto závaznou informaci vydalo Celní ředitelství v Praze dne 22. 2. 2010 a platí až do 21. 2. 2016. V této souvislosti je zajímavé, že listina polských celních orgánů, která je datována dnem 20. 12. 2010, přitom obsahuje tvrzení, že předmětný tabákový výrobek byl polskými celními orgány posouzen nikoli jako doutník, ale jako tabák ke kouření. Podle českých celních orgánů se jedná o doutník, podle polských celních orgánů se jedná o tabák ke kouření. Naproti tomu české celní orgány (tedy správce daně a žalovaný) tabákové výrobky žalobkyně Gullivers Standard, Gullivers Extra a Merlin hodnotí jako tabák ke kouření. Polské celní orgány ovšem vydaly na tabákové výrobky Gullivers Standard a Gullivers Extra ZIN (tyto jsou již součástí spisu), podle nichž se jedná o doutníky. Stejně jako polské celní orgány je hodnotí i slovenské celní orgány, tj. jako doutníky (ZIN vydané slovenskými celními orgány jsou součástí spisu). Takový postup dle žalobkyně narušuje nejen princip jednotného vnitřního trhu EU a porušuje zásadu volného obchodu mezi členskými státy, ale podstatným způsobem to narušuje důvěru v právo, v předvídatelnost práva a v předvídatelnost rozhodování státních orgánů. Tím jsou narušovány i samotné základní principy právního státu, resp. právních států, neboť na nich je založena i samotná EU. Žalobkyně dále na vlastní náklady nechala pořídit úředně ověřený překlad z polštiny do češtiny, který předložila.

Žalobkyně zaslala krajskému soudu ještě podání ze dne 13. 1. 2013 podepsané předsedkyní představenstva Štěpánkou Matějovskou, jehož obsahem bylo zhodnocení průběhu správního řízení a reakce na některé momenty z toho správního řízení, ve kterých jmenovaná spatřuje největší pochybení ze strany celních orgánů. Podstata tohoto podání v podstatě kopírovala předchozí názory žalobkyně učiněné v předchozích podáních ve věci.

IX. Duplika žalovaného ze dne 21. 1. 2013

V tomto podání žalovaný zdůraznil, že v předmětné věci celní orgány nikdy neusilovaly o předepisování spotřebitelského chování ani o ochranu spotřebitelů před nekvalitními výrobky. Zopakoval, že kouření doutníků je kulturní fenomén spočívající v odlišnostech kouření a prožitku při vychutnání (kvalitního) tabáku. Je podle něj zjevné, že mezi kouřením předmětných výrobků, majících jen některé vnější znaky

podobné skutečným doutníkům, a kouřením těchto skutečných doutníků je diametrální rozdíl – otázka tedy stojí takto, zda i kouření takového „šuntu“ má podléhat daňovému zvýhodnění stejně, jako kouření skutečných doutníků co do vlastností, surovin, prožitku atd.

Pokud jde o tabákový odpad, pak dle žalovaného on ani jím dotázané instituce o něm nikdy nehovořily jako o něčem, co patří na skládku. Žalovaný ve svých rozhodnutích naopak podrobně vyjádřil, k čemu se tato tabáková surovina dále při výrobě tabákových výrobků používá, jen s tím, že do skutečných doutníků v použitém poměru nepatří.

Obdobně nemá v daňovém spise oporu tvrzení žalobkyně, že by celní úřad nebo odvolací orgán v rámci nějakého konkurenčního boje byl nástrojem jejího ekonomického zničení. V dřívějším řízení před krajským soudem zaznělo, že žalobkyně nedisponovala nějakým „schválením“ předmětných výrobků některým orgánem celní správy. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, celní úřad v jejím rámci odebral vzorky a posoudil celou produkci žalobkyně z hlediska správnosti jeho daňového zařazení. Některé výrobky obstály, tři výrobky nikoliv. Ostatní (ekonomická) rozhodnutí byla zcela na žalobkyni.

Posudek č. 1/22/2012 znalce J. S. zaslaný v příloze vyjádření předsedkyně představenstva žalobkyně pak dle mínění žalovaného jen dokumentuje, že tento znalec není způsobilý se k věci objektivně vyjádřit a vznesená námitka podjatosti je oprávněná. Tento posudek se soustřeďuje toliko na vnější znaky všech posuzovaných (a porovnávaných) tabákových výrobků, na jejichž základě nad rámec znalecké činnosti staví své právní závěry. Pokud se J. S. alespoň částečně věnuje nejen vnějšímu posouzení cizích (tedy mimo produkci žalobkyně) tabákových výrobků, pak dochází ke zcela odlišným zjištěním (hoření, doutnání atd.) o těchto výrobcích, než k jakým došly ostatní znalecké subjekty v případě inkriminovaných výrobků žalobkyně. Pokud tabákové výrobky blíže zkoumal co do konstrukce, pak na rozdíl od ostatních posudků předložených žalovaným není zřejmé (není zmíněno ani dokumentováno), zda u zkoumaných výrobků i při jejich rozebírání náplní tvoří či netvoří tabákový smotek. Znalec S. k v tomto posudku rovněž přiznává, že to, zda se u jím posuzovaných tabákových výrobků jedná o tabákovou fólii (z rekonstituovaného tabáku), ponechal jen na svém senzorickém posouzení „na základě svých bohatých zkušeností“. Posudek žádná exaktní zjištění v tomto směru neobsahuje.

Za nepravdivé označil žalovaný tvrzení žalobkyně, že v rozhodné době existovaly v daném oboru jen s ním svázané znalecké subjekty (K. S.). Bylo to též Generální ředitelství cel jako znalecký ústav a vedle něj ještě v té době znalecký ústav P&R Lab a.s. Bylo by samozřejmě přirozené, aby revizní posudek(y) k nyní v soudním řízení žalobcem předloženým znaleckým posudkům zadal tomuto subjektu – to nemá s podjatostí nic společného. Tento ústav ani jeho zaměstnanci na rozdíl od J. S. osobní poměr k věci (či k osobě žalobkyně) nikdy neměli. V průběhu soudního řízení při zadání revizního posudku však tuto znaleckou činnost tento ústav již nevykonával a odkázal žalovaného na svého zaměstnance, který tuto činnost v oboru tabákových výrobků již vykonává toliko samostatně. Není pravdou, že revizní posudek znalce Guckého neobsahuje znaleckou doložku (viz. str. 11). Posouzení její úplnosti a případného významu její neúplnosti ponechává žalovaný na laskavé úvaze soudu.

Žalovaný připustil, že možná poněkud extenzivně aplikoval postup z daňového řízení, kdy pro provedení cizojazyčné listiny jako důkazu postačí, pokud mu správce daně porozumí (doslovného překladu k tomu nebylo třeba), a to za situace, kdy žalobkyně na poslední chvíli neustále něco předkládá a v době, kdy čerpání finančních prostředků (např. k zadání úředního překladu) v závěru roku už nebylo možné. Přes pořízený překlad však dle něho žalobkyně opět mlží – v případě výrobku ČESKÁ KUSOVKA se žádné řízení již nevede. Celní úřad Bielsko-Biala stanovil daňovou povinnost ke spotřební dani, v němž označil toto zboží podléhající spotřební dani za tabák ke kouření (viz poslední strana). Žalobkyně cituje zmínku o kvalitním tabáku v náplni dle laboratorního zkoušení, avšak již zamlžuje závěr, že tato náplň přesto svoji strukturou není charakteristická pro doutníky a pokusy o snadné a pohodlné kouření produktu jako doutníku nebyly úspěšné.

Žalovaný zopakoval, že držel kontinuitu daňové kontroly a i v dalším řízení vycházel ze závěrů jím oslovených relevantních útvarů a institucí (zejm. Generálního ředitelství cel), které si nikdy v řízení nijak výrazně neprotiřečily. Pokud někdy i přes některá tato vyjádření alespoň z části přitakal odvolacím námitkám (co do výše daňové povinnosti, kterou po zohlednění již dříve zaplacené daně snížil i právního hodnocení zjištěných skutečností atd.), pak to nebylo k tíži žalobkyně. Žalovaný skutečně (až) v předchozím soudním řízení připustil, že dva výrobky splňují alespoň formální znaky doutníku. Tento svůj závěr z předchozího soudního řízení revidoval na základě nově obstaraných posudků obsahujících exaktní zjištění, že u žádného výrobku náplň netvoří tabákový smotek, přičemž bylo zjevné, že náplň byla nestabilní od samého počátku (viz. i starší posudky) a tedy tento fakt nemohlo způsobit vysychání výrobků.

Žalovaný uzavřel, že je jisté v zájmu zajištění volného pohybu zboží na společném trhu Evropské unie, potažmo Společenství, aby nedocházelo na národní úrovni k rozdílům v daňovém zařazení tabákových výrobků, jak uvádí žalobkyně. K tomu příslušný orgán Komise (ES) vydal své stanovisko, jak na něj bylo v řízení odvoláváno. Samozřejmě to dle něho nevylučuje, aby se soud s touto otázkou jako předběžnou obrátil na Soudní dvůr Evropské unie.

X. Spojení věcí ke společnému projednání

Protože v daném případě směřovaly žaloby proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisela, a byly tak naplněny podmínky ustanovení § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř.“), byly věci usnesením předsedy senátu ze dne 1. 9. 2011, č.j. 30Af 6/2011-79, spojeny ke společnému projednání s tím, že budou nadále vedeny pod sp. zn. 30Af 6/2011). Toto usnesení nabylo právní moci dne 12. 9. 2011. Takový postup navrhovaly ostatně i obě strany sporu.

XI. Jednání soudu dne 22. 1. 2013

Při jednání soudu dne 22. 1. 2013 setrvali účastníci řízení na svých postojích a procesních návrzích a odkázali na obsah písemných podání, která v průběhu soudního řízení učinili. Při tomto jednání byly provedeny důkazy v podrobnosti citované v protokole z tohoto jednání. Jednalo se jednak o listiny, jejichž provedení

jako důkazu se domáhala žalobkyně v žalobách, případně dalších svých podáních ve věci, a dále o znalecké posudky či odborná stanoviska, jež jako důkazy předložila některá ze stran v průběhu soudního řízení, tedy po podání žalob.

V souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. krajský soud neprovedl důkazy, které navrhovala žalobkyně, a to aby si nechal předložit spis celního ředitelství Brno ohledně tabákových výrobků Hunor a Kotva, aby si vyžádal od Celního úřadu Kolín předložení všech protokolů o ústních jednáních a místních šetřeních, které byly sepsány při jednání se žalobkyní v období březen a duben 2006, a aby případně provedl výsledky znaleců, kteří ve věci podávali znalecké posudky, případně provedl jejich konfrontaci. První dva návrhy neakceptoval krajský soud proto, neboť navrhované důkazy považuje za irelevantní pro posouzení dané věci. Nedůležitost navrhovaných důkazů bude zřejmá z níže uvedeného posouzení žalobních námitek krajským soudem, ke kterým se navrhované důkazy vztahovaly (žalobní námitky č. 4, 11 a 15). Výsledky znaleců, případně jejich konfrontaci, pak považoval krajský soud za nadbytečné. Předně někteří znalci či znalecké ústavy (soudní znalec J.S. a CTL) podávali ve věci v průběhu správního i soudního řízení (tedy v rozmezí několika let) více znaleckých či odborných posudků. Své názory tedy prezentovali vyčerpávajícím způsobem a nebylo lze očekávat, že by se od nich odchýlili nebo je ještě nějak rozvedli. Navíc závěry znaleckých posudků nebyly rozporné, pokud šlo o popis dotčených tabákových výrobků, což považoval krajský soud za rozhodující. Rozpory nastávaly až tehdy, když znalci „zabrousili“ do právního hodnocení zjištěných skutečností ve snaze vyjádřit se k charakteru zkoumaných výrobků. Takové právní hodnocení však již znalci nenáleží (podrobněji viz žalobní námitka č. 21). Některé z předložených znaleckých posudků pak pro posouzení rozhodných právních otázek významné nebyly. K doplňujícím dotazům na některého ze znaleců či k jejich konfrontaci tak nebyl ze strany krajského soudu důvod.

XII. Rozsudek krajského soudu ze dne 29. 1. 2013

Krajský soud následně ve věci rozhodl rozsudkem ze dne 29. 1. 2013, č.j. 30 Af 6/2011-334. Všechna žalobami napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že posuzované výrobky splňují všechny znaky vymezené relevantními právními předpisy pro doutníky, tedy jak znaky formální, tak znak materiální. Rozsudek krajského soudu (stejně jako všechna v tomto rozsudku citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je dostupný na www.nssoud.cz. Krajský soud na něj proto na tomto místě v podrobnostech zcela odkazuje.

XIII. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014

Na základě kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud vydal ve věci dne 19. 12. 2014 rozsudek č.j. 8 Afs 17/2013-179. Jím rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Na tomto místě krajský soud rovněž toliko odkazuje na odůvodnění uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu s tím, že při posuzování důvodnosti jednotlivých žalobních námitek (viz níže) budou relevantní závěry vyplývající z tohoto rozsudku (k těm kterým žalobním námitkám se vztahující) citovány.

XIV. Podání žalobkyně po vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení

Ve **vyjádření ze dne 10. 3. 2015** žalobkyně nesouhlasila se závěrem Nejvyššího správního soudu, že podmínky stanovené ve vyhlášce č. 344/2003 Sb. nemohou být rozhodné pro posouzení charakteru posuzovaných výrobků, potažmo tedy pro stanovení spotřební daně. Dle žalobkyně oba právní předpisy (tedy i zákon o spotřebních daních) zcela shodně upravují, jak má doutník vypadat, přičemž vyhláška č. 344/2003 Sb. navíc stanoví, co lze při jejich výrobě použít při zachování toho, jak má doutník vypadat. Na ustanovení této vyhlášky se navíc na svých webových stránkách odvolává celá řada orgánů státní správy. Na podporu svého tvrzení učinila žalobkyně historický exkurz ohledně právní úpravy tabákových výrobků a odkázala na celou řadu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu. Výklad provedený Nejvyšším správním soudem ve shora citovaném rozsudku tak je dle jejího přesvědčení „*v hlubokém nesouladu s právním a faktickým stavem, který odporuje logickému a rozumnému upořádání společenských vztahů, které zamýšlel vytvořit tvůrce právní úpravy.*“

Za nesprávný považovala žalobkyně i závěr Nejvyššího správního soudu, že výrobek Gullivers Extra nesplňuje formální znaky doutníku ve smyslu § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. Pokud byl jako vázací list při jeho výrobě použit např. celulózový papír nebo celulózová pletenina, která pevně držela drcenou tabákovou směs, a ta byla následně ovinuta listem ze surového tabáku, jedná se dle žalobkyně stále o doutník. Výklad Nejvyššího správního soudu dle ní „*narušil jednotu práva a právního řádu, princip legitimního očekávání, předvídatelnosti a srozumitelnosti práva a v důsledku zasáhl do vlastnického práva žalobkyně*“. V souvislosti s tím znovu namítala, že je třeba při hodnocení formálních znaků tabákového výrobku přihlížet k ustanovení vyhlášky č. 344/2003 Sb., jejímž podmínkám výrobek Gullivers Extra vyhovuje. Přepjatě formalistický výklad kasačního soudu by dle žalobkyně ve svém důsledku mohl vést k tomu, že by se vyhláška č. 344/2003 Sb. stala obsoletní a rovněž tak by se stal obsoletním § 101 odst. 5 zákona o spotřebních daních, jakož i čl. 7 směrnice 95/59/ES. To by znamenalo porušení práva EU s dopadem do porušení čl. 1 odst. 1, čl. 10 a čl. 95 odst. 1 Ústavy včetně souvisejících čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy a čl. 2 odst. 2 a 3 Listiny. K podání byly přiloženy v něm označené přílohy.

V **podání ze dne 8. 4. 2015** žalobkyně na tuto argumentaci navázala. Uvedla, že kasační soud ve zrušujícím rozsudku nepřipustil aplikaci vyhlášky č. 344/2003 Sb., přitom ovšem zcela opominul § 101 odst. 5 zákona o spotřebních daních, podle něhož při splnění ostatních podmínek uvedených v odst. 3 písm. b) patří pod označení doutníky také výrobky s krycím listem z přírodního tabáku, které obsahují částečně i jiné látky než tabák. Přitom ovšem kasační soud připustil, že se může jednat o tabákový smotek, kdy jeho existence může mít podobu tabákové náplně (drcené tabákové směsi podle směrnice). O tom samém hovoří i vyhláška č. 344/2003 Sb. v § 1 písm. g). Na rozdíl od zákona ovšem tato vyhláška již definuje, co se onou částečně i jinou složkou/látkou rozumí (§ 1 písm. o/ a bod 6. přílohy 2).

V citovaném rozsudku kasační soud v bodech 69. a 70. citoval ze směrnice č. 95/59/ES, konkrétně čl. 3 a 7. Kasační soud však dle žalobkyně zjednodušeným způsobem vztáhl na tabákovou náplň (drcenou tabákovou směs) zjevně pouze podmínky uvedené v bodech 3. a 4. Opomenul ale, s čím sám souhlasil, a to, že za doutník se považuje každý

tabákový výrobek, který splňuje pouze jeden z bodů § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních a čl. 3 směrnice 95/59/ES. Jestliže tedy žalobkyně použila krycí list ze surového tabáku, přičemž náplň byla tvořena drcenou tabákovou směsí, pak splnila bod 2. § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních a současně bod 2. směrnice 95/59/ES.

Článek 7 směrnice 95/59/ES v odst. 1 přitom hovoří o tom, že za doutníky se považují rovněž výrobky skládající se částečně z jiných látek než z tabáku, které jinak splňují kritéria uvedená v čl. 3, mají-li:

- krycí list ze surového tabáku nebo
- krycí a obalový list z obnoveného tabáku
- nebo krycí list z obnoveného tabáku.

Ze znění čl. 7 odst. 1 je dle žalobkyně zcela zřejmé, že se jedná o samostatné podmínky, tzn., že za doutník lze považovat každý tabákový výrobek, který splňuje jen jednu „odrážku“. Poslední dvě podmínky (odrážky) představují typy doutníků, které mají mít krycí i vázací list z rekonstituovaného (obnoveného) tabáku. Tabákový výrobek Gullivers Extra splňuje podmínku uvedenou v první odrážce. Krycí list byl vyroben ze surového tabáku, náplň byla tvořena drcenou tabákovou směsí a jako vázací list byl použit speciální papír. Tudíž se jednalo o jinou látku, z níž se doutník částečně skládal. Tato první odrážka (samostatná podmínka) neřeší materiál použitý např. na vázací list, ovšem splňuje znění odst. 1 čl. 7 v tom smyslu, že se doutník skládá částečně z jiných látek než tabáku.

Navíc, kasační soud sám v bodě 72. svého rozsudku připustil, že se má jednat o tabákový smotek v podobě drcené tabákové směsi přímo s odkazem na směrnici. To dle žalobkyně znamená, že se může jednat o tabákový smotek naplněný drcenou tabákovou směsí s krycím listem ze surového tabáku, který se skládá částečně z jiných látek než tabáku ve smyslu čl. 3 odst. 2. a čl. 7 odst. 1, první odrážka. Tuto definici tabákový výrobek Gullivers Extra splňuje. Tuto částečně jinou látku/složku pak definuje vyhláška č. 344/2003 Sb., která stanoví v příloze č. 2 výčet povolených látek užívaných při výrobě doutníků. Současně s jinou látkou při výrobě doutníků počítají zákon o spotřebních daních a směrnice 95/59/ES.

Krom vyhlášky č. 344/2003 Sb. zákon o spotřebních daních ani směrnice 95/59/ES nedefinují, co se onou jinou látkou rozumí. Vymezení jiné látky/složky je nadále obsaženo v § 1 písm. o) ve spojení s písm. g), a o jakou jinou látku/složku se pak jedná, konkrétně stanoví příloha č. 2, bod 6 vyhlášky š. 344/2003 Sb. Pokud by chtěl evropský a český zákonodárce vyloučit jakoukoliv jinou látku použitou do doutníku, pak by ji ve směrnici ani v zákoně neuváděl. To, že tato jiná látka již nebyla pojmenována, jde k tíži zákonodárce. Zákonodárce tak dle žalobkyně nevyloučil použití speciálního papíru ani jako vázacího listu.

Žalobkyně dále s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu upozornila krajský soud, že pokud se v dalším řízení před ním vedeném změni skutkový stav natolik, že vede k jinému právnímu posouzení, není právními názory vyslovenými kasačním soudem ve zrušujícím rozsudku vázán.

Žalobkyně následně předložila krajskému soudu 3 nové znalecké posudky, rekapitulaci jejichž obsahu provedla v **podání ze dne 24. 9. 2015.**

Znalecký posudek č. 06-01/2015 znalce P. H. posuzoval vzorek tabákového výrobku Gullivers Extra, který byl celními orgány odebrán v roce 2006. Žalobkyně zdůraznila závěry

posudku, že při výrobě doutníku lze zcela jednoznačně použít papír (celulózu), a to i podle právní úpravy platné v tomto roce. Také rekonstituovaná tabáková folie je vlastně celulózový papír, na který je nanesena frakce tabákové suroviny.

Znalecký posudek znalce P. H. č. 07-01/2015 posuzoval vzorek tabákového výrobku Gullivers Extra z roku 2008. Rozdíl oproti témuž výrobku z roku 2006 je dle žalobkyně v podstatě jen v tom, že pod krycím listem z přírodního tabáku se nachází vázací list z rekonstituovaného tabáku (tabáková folie). Žalobkyně uvedla, že ke změně ve složení výrobku došlo z toho důvodu, že se snažila vyhovět požadavkům celních orgánů. Přesto ani tento tabákový výrobek celní orgány za doutník neuznaly. Předložením uvedeného posudku se tak snažila prokázat účelovost jednání žalovaného a současně vyvrátit názor kasačního soudu ohledně aplikovatelnosti vyhlášky č. 344/2003 Sb. a použití celulózy (papíru) jako vázacího listu.

Znalecký posudek znalce J. S. se týkal polského tabákového výrobky SCHLUG, který má rovněž vázací list z celulózového papíru, který je v Polsku prodáván jako doutník.

Dle žalobkyně z obsahu znaleckých posudků plynou následující závěry:

- použití papíru (celulózy) není v rozporu s právní úpravou, ať již národní (zákon o spotřebních daních a vyhláška č. 344/2003 Sb.) nebo mezinárodní – unijní (směrnice 95/59/ES);
- doutníky s vázacím listem z celulózy (papíru) se vyrábějí a nabízejí se k prodeji i v zahraničí;
- celní orgány posuzovaly tabákové výrobky žalobkyně zaujatě, když ani Gullivers Extra z roku 2008 podle jejich názoru nebyl doutníkem, ačkoliv žalobkyně tento vzorek vyrobila podle požadavku celních orgánů.

Z obsahu důkazů, které žalobkyně založila do spisu podáním ze dne 10. 3. 2015, vyplývá, že:

- sám stát (tedy i žalovaný) používá při výkladu daňového práva vyhlášku č. 344/2003 Sb.;
- formalistický a izolovaný výklad provedený kasačním soudem co do použitelnosti vyhlášky č. 344/2003 Sb., resp. nepoužitelnosti, je nepřípustný a odporuje praxi uplatňované státem, vede k nepředvídatelnosti práva a k právní nejistotě;
- je v rozporu s § 101 odst. 3 písm. b/. bod 2. a odst. 5 ZSpD, § 1 písm. c), bod 2., písm. g) a o) a přílohou č. 2, bod 6. vyhlášky č. 344/2003 Sb. a čl. 7 směrnice 95/59/ES.

Ve věci ještě **dne 4. 10. 2015** učinila podání statutární ředitelka žalobkyně, která v podstatě zopakovala historii celého sporu a přidala svůj osobní náhled na celou záležitost.

XV. Podání žalovaného po vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení

V podáních ze dne 27. 2. 2015 a 28. 5. 2015 žalovaný uvedl, že respektuje závěry Nejvyššího správního soudu ohledně posouzení všech předmětných tabákových výrobků. V návaznosti na tento závěr navrhl, aby krajský soud ta rozhodnutí, případně výroky rozhodnutí, kterými byla vyměřena spotřební daň u výrobků Gullivers Standart a Merlin, zrušil. Žaloby směřující proti rozhodnutím, resp. výrokům rozhodnutí, kterými byla vyměřena spotřební daň u výrobku Gullivers Extra, aby jako nedůvodné zamítl.

V podání ze dne 1. 10. 2015 se žalovaný vyjádřil ke 3 novým posudkům, které předložila žalobkyně. Ohledně posudků 1/29/2015 a 07-01/2015 konstatoval, že se týkají zcela jiných výrobků, než ze kterých byla vyměřena spotřební daň v roce 2006. Ohledně posudku 06-01/2015 týkajícího se předmětného výrobku poukázal na fakt, že i v něm znalec hovoří o tom, že vázací list je tvořen papírem. Zdravotní nezávadnost tohoto materiálu nemůže mít na daňové zatřídění výrobku žádný vliv. Tvrzení znalce, že i toliko obarvený papír může být považován za tabákovou folii, považoval za nepravdivé po stránce právní i odborné.

XVI. Jednání soudu dne 6. 10. 2015

Při jednání soudu uvedeného dne zástupce žalobkyně zopakoval, že dle jeho přesvědčení kasační soud ve svém rozsudku opomněl ustanovení zákona o spotřebních daních a evropské směrnice o jiných složkách než tabák, které se mohou nacházet v doutnících. Dle něj došlo také k nepochopení pojmu „papír“. Mělo být zkoumáno, zda vázací list v tabákovém výrobku Gullivers Extra je oním zjednodušeně chápaným papírem nebo zda se jedná o tzv. jinou složku, jejíž použití v tabákových výrobcích je přípustné. Onou jinou složkou může být dle žalobkyně i nabělená buničina, z níž je složen vázací list dotčeného výrobku. Navrhla, aby povaha papíru tvořícího vázací list výrobku Gullivers Extra byla podrobena zkoumání znalce formou znaleckého posudku.

Následně soud provedl důkazy všemi písemnými podklady a znaleckými posudky předloženými žalobkyní po vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Návrh na doplnění dokazování spočívající v zadání znaleckého posudku ohledně charakteru vázacího listu výrobku Gullivers Extra soud zamítnul (podrobnější odůvodnění viz níže). Jinak setrvali účastníci řízení na svých procesních návrzích.

XVII. Soudní přezkum

Následně krajský soud přezkoumal žalobou napadená rozhodnutí podle části třetí hlavy první a druhé dílu prvního s. ř. s.

Předně konstatuje, že žaloby obsahovaly celou řadu námitek, povětšinou procesního charakteru. Všechny uvedené námitky krajský soud uvedl v popisné části tohoto rozsudku. V hodnotící části tedy již obsah těchto žalobních námitek nebude z důvodu procesní ekonomie ve většině případů opakovat. Označí je pouze heslem vystihujícím podstatu žalobní námitky (k tomu viz ještě níže podrobněji) a následně uvede svůj právní závěr ohledně dané žalobní námitky.

Dále krajský soud předesílá, že nemůže dát žalovanému za pravdu v tom, že by žalobkyně po podání žaloby rozšiřovala okruh žalobních bodů. Takový případ krajský soud nenalezl. Tvrzení žalobkyně učiněná po podání žalob vždy pouze rozšiřovala či konkretizovala argumentaci ohledně té které námitky obsažené již v žalobách. K porušení zásady koncentrace řízení zakotvené v § 71 odst. 2 s. ř. s. tedy ze strany žalobkyně nedošlo.

K vadám žaloby pak nepatří, pokud obsahuje tzv. žalobní novoty, tedy pokud strana žalující vznáší námitky, které doposud ve správním řízení neuplatnila. K uvedené problematice se již v minulosti opakovaně vyjadřoval Nejvyšší správní soud, například v rozsudku ze dne 24. 7. 2008, č.j. 2 Afs 67/2008-112, v němž uvedl:

„Podmínky, za jakých lze žalobu projednat, stanoví soudní řád správní relativně autonomně; splnění podmínek stanovených jinými právními předpisy než procesní úpravou soudního řízení správního musí být přímo soudním řádem správním nebo případně zvláštním předpisem předepsáno [tak se děje např. v § 68 písm. a) s. ř. s., který generelně vyžaduje splnění určitých předpokladů v rámci předcházejícího správního řízení; ze zvláštních předpisů např. § 32 zákona č. 325/1999 Sb., o azylu a o změně zákona č. 283/1991 Sb., o Policii České republiky, ve znění pozdějších předpisů, obsahuje speciální ustanovení o lhůtách pro podání správních žalob ve věcech azylu, vázaná na druhy důvodů, pro které žalobci nebylo ve správním řízení vyhověno]. Ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. rozsah přezkumu časově fixuje z hlediska skutkového i právního na stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. zásadně [viz zákonnou výjimku v § 76 odst. 2 s. ř. s. a též judikaturu k otázce přezkumu některých podstatných porušení ustanovení o řízení před správním orgánem ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2003, č. j. 2 Azs 23/2003 - 39, uveřejněný pod č. 272/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, a rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 27. 8. 1996, č. j. 6 A 147/94 - 18, uveřejněný v Právních rozhledech č. 3/1997, str. 145] omezuje rozsah přezkumu na meze dané žalobními body, které musí mít předepsaný obsah [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Ze žádného ze zmíněných ustanovení s. ř. s. ani z žádného jiného ustanovení zvláštního předpisu výslovně neplyne, že by žaloba žalobce ve správním soudnictví neměla být projednatelná v té její části, v níž stěžovatel uplatňuje důvody, které předtím neuplatnil v přípustném opravném prostředku v rámci správního (a tedy i daňového) řízení.

Takové pravidlo nelze obecně dovodit ani extenzivním výkladem podmínky „vyčerpání řádných opravných prostředků v řízení před správním orgánem“, obsažené v již zmiňovaném § 68 písm. a) s. ř. s., neboť požadavek právní jistoty účastníka řízení ohledně podmínek přípustnosti správní žaloby (v daném případě žaloby podle § 65 a násl. s. ř. s.) velí přiklonit se zde k výkladu doslovnému, tedy v podstatě k takovému, že podmínka je splněna, jestliže účastník řádný opravný prostředek ve správním řízení, který měl k dispozici (typicky odvolání), využil, tj. podal jej a napadl jím výrok či výroky rozhodnutí správního orgánu první instance alespoň v takovém rozsahu (z hlediska jeho subjektivních práv a povinností tímto výrokem či těmito výroky upravených), v jakém napadá výrok či výroky správního orgánu vydaného v druhé instanci; druhoinstanční rozhodnutí je pak z hlediska splnění podmínky uvedené v § 68 písm. a) s. ř. s. přezkoumatelné v takovém

rozsahu jeho výroku či výroků, jenž obsahově odpovídá napadenému rozsahu výroku či výroků rozhodnutí prvoinstančního.“

Krajský soud byl tedy povinen projednat a zabývat se všemi žalobními námitkami obsaženými v žalobách včetně těch, které žalobkyně uplatnila až nyní, tedy nevznesla je ať už ve správním řízení nebo v předcházejícím řízení soudním.

Dále pak krajský soud vytýká před závorku, že žalovaná rozhodnutí neshledal nepřezkoumatelnými a to ať už z důvodu nesrozumitelnosti či pro nedostatek důvodů. Námitka nepřezkoumatelnosti se totiž jako nit vine celým obsahem žalob a žalobkyně ji vznáší opakovaně a činí ji součástí celé řady žalobních námitek. Nedůvodně a nepřiléhavě. Napadená rozhodnutí jsou nejen srozumitelná, ale nutno konstatovat, že žalovaný své právní závěry v nich obsažené rovněž řádně odůvodnil. Tedy jednak uvedl obsah důkazů, o něž své závěry opřel, a v návaznosti na to logicky a srozumitelně formuloval jak skutková zjištění, tak své právní závěry. Dle krajského soudu se žalovaný rovněž poctivě snažil reagovat na všechny odvolací námitky žalobkyně, což nebylo zrovna jednoduché a to jednak s ohledem na jejich četnost a mnohdy značnou nepřehlednost při formulaci jejich přednesu (kterýžto nedostatek se projevil i v obsahu žalob) a jednak i s ohledem na skutečnost, že řada těchto námitek nemá na první pohled právní relevanci pro rozhodnutí ve věci. Přes uvedené dle mínění krajského soudu reagoval žalovaný na všechny podstatné aspekty projednávané věci a všechny právně relevantní námitky žalobkyně, které ve správním řízení vznesla.

V návaznosti na to krajský soud dodává, že žaloby byly psány v podstatě „románovým“ způsobem bez jakékoliv systematizace a členění. Jednotlivé žalobní námitky nebyly nijak odděleny, nebyl podán jejich přehledný výčet. Místo toho žalobkyně řadu svých námitek vznášela v průběhu žalob opakovaně, k řadě z nich se na různých místech žalob (i vícekrát) vracela. To při rozsahu žalob (téměř 90 stran) přinášelo značné problémy při orientaci v jejich obsahu. Krajský soud se pokusil proto tento nedostatek žalob eliminovat tím, že strukturoval odůvodnění svého rozsudku tak, že vydělil a formuloval jednotlivě hlavní žalobní námitky, když si je vědom, že pod takto vymezenou žalobní námitkou je zahrnuta mnohdy i řada různých „podnámitek“, které však svým obsahem a svojí podstatou lze zahrnout pod námitku hlavní. Reagovat na každou takovou „podnámitku“, výtku či postřeh žalobkyně obsažené v žalobách však bylo nejen prakticky nemožné, neboť odůvodnění rozsudku by se v důsledku toho stalo zcela nepřehledným, ale hlavně to není smyslem a účelem rozsudku. Řada námitek navíc přestala být „aktuální“. Jednalo se o ty námitky, v nichž žalobkyně vytýkala žalovanému nedostatky v průběhu důkazního řízení, respektive nedostatky v hodnocení důkazů provedených ve správním řízení. Tyto námitky v podstatě ztratily na významu po té, co v řízení před soudem bylo důkazní řízení významným způsobem v souladu se zásadou plné jurisdikce doplněno. Za podstatné krajský soud považuje, aby rozsudek soudu reagoval a vypořádal se se všemi podstatnými a relevantními žalobními námitkami, nikoliv aby nutně obsahoval reakce na všechna žalobní tvrzení.

Konečně pak krajský soud konstatuje, že se s většinou žalobních námitek již vypořádal a vyjadřoval se k nim, a to ve svých rozsudcích ze dne 28. 1. 2010, sp. zn. 30 Ca 8/2009 až 30 Ca 15/2009 (pro které již shora vymezil zkratku „původní rozsudky“), kterými zrušil původní rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věci k dalšímu

řízení. Pokud tedy obsah žalobní námitky zůstal neměnný a v mezidobí nedošlo s ohledem na judikaturu správních soudů ke změně právních názorů krajského soudu na danou otázku, považoval krajský soud za příléhavé, aby ocitoval příslušnou pasáž původních rozsudků, kterou samozřejmě v případě potřeby, nutnosti nebo vhodnosti doplnil o další úvahy.

V návaznosti na uvedené krajský soud připomíná, že s žalobními námitkami 1. až 19. se vypořádal samozřejmě již ve svém zrušeném rozsudku ze dne 29. 1. 2013, č.j. 30 Af 6/2011-334. Tyto námitky žalobkyně mající po většinou procesní povahu důvodnými z níže uvedených důvodů neshledal. Protože kasační stížnost proti uvedenému rozsudku podával žalovaný, správnost těchto úvah pochopitelně kasační stížností nenapadl. To však nezabývá krajský soud povinnosti se s těmito námitkami po vrácení věci k dalšímu řízení znovu vypořádat, přestože v dalším řízení před krajským soudem nebyly tyto námitky již centrem pozornosti, a to ani ze strany žalobkyně. Protože krajský soud neshledal důvody, pro které by měl své názory ohledně žalobních námitek 1. až 19. měnit nebo alespoň částečně revidovat, vypořádal se s nimi v zásadě shodně jako ve svém shora citovaném zrušeném rozsudku.

O jednotlivých žalobních námitkách usoudil krajský soud následovně:

1. Problematika § 50 odst. 3 a 5 daňového řádu

K této námitce se krajský soud vyjádřil v původních rozsudcích takto:

„Předně tak nemohl přisvědčit názoru žalobkyně, že žalovaný měl v odvolacím řízení postupovat dle § 50 odst. 5 věty poslední daňového řádu, která dle žalobkyně navazuje na § 49 odst. 1 daňového řádu. Celé ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu, včetně poslední věty, totiž upravuje možné procesní postupy odvolacího orgánu výlučně pro ty případy, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení. V přezkoumávaném řízení však byla daň dodatečně doměřena na základě důkazů obstaraných v průběhu řízení. Aplikace ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu tak vůbec nepřicházela v úvahu.“

Na těchto závěrech nemá krajský soud co měnit. Žalovaný nemohl dodatečně platební výměry zrušit a vrátit věc k řízení správnímu orgánu prvního stupně, jak se domnívala žalobkyně. Na podporu tohoto závěru považuje krajský soud za příléhavou citaci z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75 :

„Daňový řád je procesním předpisem, jehož smyslem a účelem je upravit správu daní, jíž rozumí právo činit potřebná opatření ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností; součástí tohoto práva je vyměření daně (§ 1 odst. 2, 3). Konkrétní daňové povinnosti plynou ze zákonů upravujících hmotné daňové právo; daňový řád upravuje postup správce daně a jeho rozhodování. Podle § 32 odst. 1 daňového řádu lze ukládat povinnosti jen rozhodnutím, stanoví-li se jím základ daně a daň, sděluje se daňovému subjektu formou platebního nebo dodatečného platebního výměru (dále jen „platební výměr“) nebo hromadným předpisným seznamem (o poslední možnosti toto rozhodnutí nepojednává).

Platební výměr je tedy rozhodnutím a jsou proti němu přípustné opravné prostředky. Odvolání lze podat podle § 48 daňového řádu; podle odst. 12 nemá odkladný účinek. Tomu koresponduje § 32 odst. 13 daňového řádu, podle něhož je takové rozhodnutí vykonatelné.

Odvolání jako řádný opravný prostředek zajišťuje dvojinstančnost správního řízení a byť i daňové řízení je řízením správním, je zde funkce odvolání koncipována odlišně. Obecně má totiž odvolání dva účinky: suspenzivní a devolutivní. Daňový řád však vylučuje účinek suspenzivní (odkladný) a v podstatě tím zajišťuje platbu daně bez ohledu na odvolací řízení. Byť je tedy o dani rozhodnuto až právní mocí odvolacího rozhodnutí (bylo-li odvolání podáno), vykonatelným je platební výměr poté, kdy byl daňovému subjektu řádně sdělen.

Právě tato vlastnost platebního výměru je důvodem zčásti odlišných účinků odvolání oproti odvolání proti správnímu rozhodnutí. Správní řád, ať platný v době rozhodování v této věci (§ 59 z. č. 71/1967 Sb.) nebo v době současné (§ 90 z. č. 500/2004 Sb.), totiž kromě zamítnutí odvolání a změny rozhodnutí upravuje i možnost zrušení rozhodnutí nejen ve spojení se zastavením řízení (ať výslovně – v novém spr. řádu, či významem - ve starém spr. řádu), ale i možnost zrušení rozhodnutí a vrácení věci k novému projednání prvostupňovému správnímu orgánu společně se závazným právním názorem pro jeho další postup. Pokud je tedy v odvolacím správním řízení třeba doplnit řízení či odstranit jeho vady, správní řád dává odvolacímu orgánu právo volby, zda doplnění dokazování či odstranění vad řízení provede sám, nebo zda rozhodnutí zruší a věc vrátí se závazným právním názorem. Takový postup pak lze po novém rozhodnutí opakovat, přičemž správní orgán je limitován pouze příslušnou lhůtou pro vydání toho kterého rozhodnutí.

V daňovém řízení je tomu jinak zřejmě právě proto, že je zde vykonatelný platební výměr, jehož zrušení by mělo za následek vrácení daně správcem daně daňovému subjektu, zastavení vymáhání a leckdy v konečném důsledku zmaření úhrady daně (jiný racionální důvod této odlišné právní úpravy se nenabízí, byť při uznání správnosti názoru žalovaného o „procesním charakteru“ zrušení platebního výměru, by byl tento účinek eliminován).

Daňový řád upravuje možnosti odvolacího rozhodnutí zčásti odlišně od správního řádu a obecně vnímané principy, na nichž je úprava odvolacího správního řízení založena, jsou při výkladu ustanovení týkajících se daňového odvolacího řízení použitelné jen v mezích respektujících tyto rozdíly.

Daňový řád kromě toho, že nezná možnost zrušení rozhodnutí a vrácení věci k novému projednání správcem daně prvního stupně, rozlišuje postup pro případ odvolání podaného proti dani stanovené dokazováním a pro případ odvolání proti dani stanovené podle pomůcek.“

Judikatorním výstupem uvedeného rozhodnutí je tedy závěr, že vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.

Uvedené problematiky se dotklo rovněž stanovisko Nejvyššího správního soudu prezentované v usnesení jeho rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, jež zní: „Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm.“ Krajský soud na tento právní závěr odkazuje výslovně zejména proto, že žalobkyně spatřovala v uvedeném pochybení rovněž porušení zásady dvojinstančnosti.

2. Námitka neplatnosti dodatečných platebních výměrů dle § 32 odst. 2 daňového řádu

K této námitce se krajský soud vyjádřil v původních rozsudcích následovně:

„Pokud jde o namítanou absenci základních náležitostí dodatečného platebního výměru vymezených v § 32 odst. 2 daňového řádu a jejich nesprávné umístění v grafické podobě dodatečného platebního výměru, krajský soud připomíná, že se touto problematikou zabýval v minulosti podrobně Nejvyšší správní soud, konkrétně v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, čj. 6 A 76/2001-96; www.nssoud.cz. Z mnoha závěrů, které Nejvyšší správní soud v této otázce učinil, považuje krajský soud za příhodné zdůraznit zejména ty, že pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí dle § 32 odst. 2 daňového řádu, nemůže sám osobě způsobit neplatnost rozhodnutí; tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity. Dále Nejvyšší správní soud konstatoval, že k výkladu uvedeného ustanovení nelze přistupovat formálně či formalisticky, nýbrž je vždy nutné hledat jeho smysl a účel, tedy zkoumat, proč je určitá náležitost daňového rozhodnutí jeho součástí a zda její případný nedostatek je natolik intenzivní, aby zakládal jeho neplatnost. Platební výměr je třeba vykládat jako celek; k závěru o neplatnosti proto nelze dospět na základě zjištění, že určitá náležitost rozhodnutí je uvedena pouze na jiném místě, než uvedena být měla. Nejvyšší správní soud rovněž konstatoval, že platební výměr, v jehož výroku není uveden právní předpis, podle něhož byla daň vyměřena, není neplatný, je-li právní předpis beze vší pochybnosti patrný ze záhlaví platebního výměru. Ve světle uvedené judikatury je zřejmé, že námitky žalobkyně nemohou obstát. Ta konkrétně napadala to, že ve výroku dodatečného platebního výměru chybí označení hmotněprávního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno a že o zákonu o spotřebních daních je zmínka pouze v nadpisu. Ze správního spisu krajský soud ověřil, že dodatečný platební výměr obsahuje označení „Dodatečný platební výměr č. na spotřební daň z tabákových výrobků podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, za zdaňovací období 2006“. Záhlaví dodatečného platebního výměru tak nade vší pochybnost označuje jaká daň je dodatečně vyměřena a na základě jakého hmotněprávního předpisu. Z dalšího obsahu dodatečného platebního výměru je zřejmé za jaké zdaňovací období je daň vyměřena, z jakého vybraného výrobku (číslo), základ daně a sazba daně s tím, že dodatečný platební výměr odkazuje na Zprávu o daňové kontrole ze dne 6. 11. 2007, čj. 218-23/07-066300-031. Žalobkyni je možno přisvědčit v tom, že dodatečný platební výměr mohl obsahovat ještě podrobnější údaje o charakteristice dotčeného zdaňovaného zboží (například uvedením jeho názvu, jak učinil v napadeném

pozměňujícím rozhodnutí žalovaný), ale lze jen stěží uvěřit tomu, že by žalobkyně byla obsahem dodatečného platebního výměru natolik zmatena, že by nebyla schopna určit, kterých konkrétních tabákových výrobků se ten který dodatečný platební výměr týká. Ostatně taková situace ani nenastala, neboť odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru v tomto směru žádnou nejistotou a pochybností netrpí, a s ohledem na skutečnost, že žalobkyně znala obsah Zprávy o daňové kontrole, dle názoru krajského soudu ani trpět nemůže. Žalobkyně nemá pravdu ani v tom, že pokud ustanovení § 32 odst. 2 daňového řádu vyjmenovává základní náležitosti, stanoví tím zároveň pořadí, v jakém by se jednotlivé náležitosti měly objevovat v platebním výměru. Krajský soud proto uzavřel, že dodatečný platební výměr obsahuje všechny základní náležitosti v podobě a rozsahu nezpůsobujícím jeho neplatnost, natož nezákonnost.“

Na těchto závěrech nemá krajský soud co měnit.

3. Číselné označení tabákových výrobků

K této námitce se krajský soud vyjádřil v původních rozsudcích následovně:

„K témuž závěru (tedy že dodatečné platební výměry v tomto směru netrpí vadou – pozn. Krajského soudu) dospěl i ohledně žalobkyní namítaného číselného označení dotčeného výrobku. Ve shodě se žalovaným krajský soud nesdílí názor žalobkyně, že pokud správce daně hodlá ve svých rozhodnutích označit dotčený výrobek nějakým číselným označením či kódem, že jím může být toliko Kombinovaná nomenklatura EU. Dle krajského soudu nic nebrání tomu, aby správce daně použil, považuje-li to za nutné a potřebné, i jiný číselný systém interního charakteru.“

Na těchto závěrech nemá krajský soud co měnit, když pouze zdůrazňuje, že z obsahu správního spisu je zřejmé, že v průběhu správního řízení nebylo mezi žalobkyní a celními orgány fakticky sporu o tom, kterých výrobků se správní řízení týká.

4. Problematika „dobré víry“

K této námitce se krajský soud vyjádřil v původních rozsudcích následovně :

„Mezi žalobkyní a žalovaným se rozpoutala široká odborná disputace na téma pojmu „dobrá víra“ a jeho aplikace v přezkoumávaném případě, případně v oblasti soukromého a veřejného práva obecně. Tato diskuse však dle názoru krajského soudu byla v podstatné části nadbytečná, neboť se často odchylovala od podstaty žalobní námitky. Žalobkyně se snažila dovodit, že pokud jí orgány státní správy (většinou správy celní) v období předcházejícím zahájení daňové kontroly umožnily zahájit výrobu dotčených výrobků, vydaly jí povolení k provozování daňového skladu a nahlížely na tyto výrobky jako na doutníky, nemohly již po nějaké době změnit názor a začít povahu dotčených výrobků coby doutníků zpochybňovat. Takový názor by ovšem ve svém důsledku znemožnil jednou provždy jakoukoliv kontrolní činnost správce daně ve vztahu k uvedeným výrobkům, a proto s ním krajský soud nemůže souhlasit. Ostatně, jak správně podotkl žalovaný, žádný celní orgán autoritativním aktem daňové zařídění provedené žalobkyní před zahájením daňové kontroly neosvědčil. Bylo proto plně v pravomoci celních orgánů jako správců daně zahájit u žalobkyně daňovou kontrolu za účelem ověření správnosti sazebního zařazení těch kterých výrobků a v návaznosti na skutkové zjištění poté případně daň doměřit.

Nezákonnost takového postupu celních orgánů z důvodu shora tvrzeného žalobkyní tedy krajský soud rozhodně neshledal.“

Na těchto závěrech nemá krajský soud co měnit. Dodává pouze, že na ně nemůže mít vliv ani skutečnost, že orgány celní správy byly seznámeny s výrobním postupem dotčených výrobků. Dle názoru krajského bylo v průběhu doplněného důkazního řízení ať už v rámci správního řízení či soudního řízení vyjasněno, že pro posouzení toho, zda splňuje určitý tabákový výrobek zákonná kritéria doutníku, je zásadní posouzení výsledného produktu. Výrobní proces představuje pouze nutný předpoklad pro to, aby určitý tabákový výrobek vznikl. Ten pak, bez ohledu na přesnou technologii výroby, může být vystaven testu, zda se ve smyslu zákona o spotřebních daních jedná o doutník či nikoliv.

Dále považuje krajský soud za nutné dodat, že za právně relevantní pro posouzení dané věci nepovažuje tu argumentaci žalobkyně, jíž se snažila zpochybnit zákonnost postupu orgánů celní správy v dané věci odkazy a porovnáváním jejich postupů v jiných řízeních týkající se jiných tabákových produktů (například řízení týkající se výrobků Hunor a Kotva). Předmětem správního (a následně i soudního) řízení bylo zjištění charakteru tabákových výrobků Gullivers Standart, Gullivers Extra a Merlin. Výsledky rozhodování celních orgánů v jiných správních řízeních týkajících se odlišných (byť třeba podobných) tabákových výrobků a důkazy v těchto řízeních obstarané nepovažuje krajský soud za použitelné a právně rozhodné v přezkoumávané věci.

5. Neseznámení žalobkyně s právním hodnocení žalovaného ve správním řízení

Dle krajského soudu tato žalobní námitka ztratila praktický význam. V řízení před soudem bylo důkazní řízení významným způsobem doplněno a žalobkyně tak měla možnost reagovat na právní závěry žalovaného a předložit ve věci důkazy ve svůj prospěch, čehož také hojně využila. Přes tuto skutečnost krajský soud připomíná, že daňový řád neobsahuje ustanovení, které by zavazovalo odvolací orgán povinností seznámit daňový subjekt před vydáním rozhodnutí s podklady pro vydání tohoto rozhodnutí. V souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu je na takovém postupu odvolacího orgánu nutno trvat pouze případě, pokud odvolací orgán zastane jiný právní názor, než měl prvoinstanční správní orgán, tedy správce daně (srovnej například se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2008, č.j. 7 Afs 87/2008-64). Tak tomu ovšem v přezkoumávané věci nebylo, protože právní názor žalovaného na charakter tabákových výrobků byl ve shodě s právním názorem celního úřadu a i ve shodě s právním názorem, který žalovaný vyslovil v původních rozhodnutích zrušených krajským soudem. Ke změně právního názoru žalovaného ať už ve vztahu k prvoinstančnímu správnímu orgánu nebo ve vztahu ke svým dřívějším rozhodnutím a vyjádřeným právním názorům nedošlo. Navíc pokud jde o možnost seznámit se s obsahem doplněného důkazního řízení (tedy důkazy obstaranými žalovaným v průběhu dalšího řízení), tak ze správního spisu plyne, že žalobkyně tuto možnost dostala a také ji využila. Krajský soud tedy nemohl přisvědčit žalobkyni, že by v důsledku tohoto jí tvrzeného pochybení žalovaného bylo další řízení zatíženo vadou takové intenzity, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

6. Porušení zásady dvojinstančnosti

K této námitce se krajský soud vyjádřil v původních rozsudcích následovně:

Krajský soud nemohl dát žalobkyni za pravdu ani ohledně námitky porušení zásady dvojinstančnosti. Pokud jde o metodické pokyny a návody Generálního ředitelství cel, pak dlužno konstatovat, že jejich vydávání je z titulu postavení tohoto orgánu státní správy v hierarchii celních orgánů plně v jeho pravomoci. Generální ředitelství cel ovšem nepředstavuje ani jeden ze stupňů správního řízení. Otázka respektování či nerespektování jeho metodických pokynů tedy v žádném případě nemůže být zaměňována s otázkou porušení zásady dvojinstančnosti. Z obsahu vyjádření žalovaného k žalobě podpořeného obsahem správního spisu je navíc zřejmé, že ani celní úřad ani žalovaný nepřebíraly v projednávané věci případné návody či stanoviska Generálního ředitelství cel mechanicky a mnohdy se od nich v důsledku zjištění konkrétního skutkového stavu a nebo svého právního hodnocení odchýlily. Ostatně žalobkyně neuvedla v této své námitce nic konkrétního, pouze obecně vyjadřovala obavy z určitého „vojenského“ charakteru soustavy celních orgánů, který podle ní funguje na systému rozkazů a jejich plnění. Jak plyne ze shora zjištěného, tyto obavy žalobkyně se v přezkoumávané věci ukázaly lichými.

Pokud jde o porušení zásady dvojinstančnosti ve vztahu mezi celním úřadem a žalovaným, pak z obsahu správního spisu je určitá míra spolupráce mezi celním úřadem a žalovaným zřejmá. Celní úřad skutečně požádal žalovaného o vypracování vyjádření k námitkám žalobkyně vzneseným dle § 16 odst. 6 daňového řádu proti postupu pracovníka správce daně. O uvedené námitce ale rozhoduje pracovník správce daně nejbližší nadřízený tomu, vůči němuž směřují (což se stalo), přičemž proti jeho rozhodnutí není přípustné odvolání. Nejedná se tedy o řízení dvoustupňové. Konzultace celního úřadu se žalovaným v této otázce tedy nemohla být porušením zásady dvojinstančnosti. Ačkoliv krajský soud takový postup celních orgánů rozhodně neschvaluje, nedospěl k závěru, že by bylo uvedené procesní pochybení natolik zásadní, že by mělo v důsledku vliv na zákonnost rozhodnutí celního úřadu či žalovaného ve věci. Totéž se týká i faktu, že celní úřad zaslal žalovanému pracovní verzi Zprávy o daňové kontrole, nebo skutečnosti, že některé písemnosti celního úřadu jsou označeny příponou -031, tedy označením oddělení kontroly žalovaného. Pokud žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, čj. 2 Afs 143/2004-105, pak nelze přehlédnout, že vycházel z odlišné skutkové situace. V daném případě totiž bylo prokázáno, že pracovník správce daně prvního stupně konzultoval konkrétní případ s pracovníkem správce daně druhého stupně, který mohl z titulu svého pracovního zařazení rozhodovat o odvolání daňového subjektu. Nic takového o všem v přezkoumávaném případě nebylo ani prokázáno, ani stranou žalující tvrzeno. Žalobkyně spíše v rovině spekulací dovozovala propojenost mezi celním úřadem a žalovaným, případně mezi jednotlivými odbory žalovaného. Krajský soud proto opakuje, že nebylo prokázáno, že by žalovaný ohledně merita věci přímo a konkrétně ovlivnil závěry celního úřadu. Spolupráce správců daně sice ohledně určitých záležitostí (viz shora) přesáhla běžný a standardní rámec metodické spolupráce, který lze jistě akceptovat, ale tato pochybení neměla vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé.“

Také tyto závěry považuje krajský soud za stále platné, neboť ze správního spisu nevyplývá, že by po vrácení věci k dalšímu řízení mezi žalovaným a Generálním ředitelstvím cel k nějaké další metodické spolupráci ve shora uvedeném

smyslu docházelo. Pravdou je, že žalobkyně vznášela námitku porušení zásady dvojinstančnosti i v souvislosti s jinými tvrzenými pochybeními celních orgánů. Konkrétně v souvislosti s tvrzením, že žalovaný měl dodatečné platební výměry zrušit a věci vrátit k posouzení celnímu úřadu (k této problematice se krajský soud vyjádřil u žalobní námitky č. 1.), a v souvislosti s námitkou, že žalovaný nesdělil žalobkyni před vydáním rozhodnutí svůj právní názor na věc (k této problematice se krajský soud vyjádřil u žalobní námitky č. 5.). Ani jeden z tvrzených důvodů, proč měla být dle žalobkyně uvedená zásada porušena, však důvodným neshledal.

7. Pomůcky x důkazy

K této problematice se krajský soud vyjádřil již u žalobní námitky č. 1, kdy konstatoval, že v přezkoumávaném řízení byla daň dodatečně doměřena na základě důkazů obstaraných v průběhu řízení. Pokud žalobkyně dovozuje, že odborné posudky CTL obstarané žalovaným v průběhu správního řízení jsou pomůckami a dovozuje to z některých vyjádření celních orgánů učiněných v průběhu řízení, mýlí se. V dané věci nebyl nejmenší důvod pro to, aby celní orgány doměřily spotřební daň na základě pomůcek, neboť daňovou povinnost bylo možno stanovit dokazováním ve smyslu § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu. Odborné posudky CTL pak nepochybně představují důkazní prostředek dle § 31 odst. 4 daňového řádu, na čemž nemůže nic změnit případná nepřesnost či neobratnost v písemných podáních celních orgánů. Podstatné je, že celní orgány vždy s těmito podklady jako s důkazy zacházely, o přechodu na stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek nelze ve správním spise dohledat zmínku. Pro takový postup nebyly splněny zákonné předpoklady vymezené v § 31 odst. 5 daňového řádu.

8. Daňová kontrola x vytýkácí řízení

Stejně tak nelze dát žalobkyni za pravdu, že celní orgány měly vůči žalobkyni namísto daňové kontroly zahájit vytýkácí řízení dle § 43 daňového řádu. Dle tohoto ustanovení se uvedený právní institut aplikuje za situace, vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Pak správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu sdělí a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

Z uvedeného je zřejmé, že aplikace uvedeného institutu je na místě, pokud příslušná daň nebyla dosud vyměřena prvoinstančním správcem daně, a to včetně vyměření konkludentního podle § 46 odst. 5 daňového řádu. V přezkoumávané věci však k vyměření spotřební daně již došlo, neboť celní úřad spotřební daň za rozhodná zdaňovací období žalobkyni doměřil formou platebních výměrů. Pokud tedy po vyměření spotřební daně vznikly pochybnosti o správnosti tohoto vyměření, postupoval celní správně, pokud u žalobkyně zahájil daňovou kontrolu ve smyslu § 16 daňového řádu. Takovému postupu nelze nic vytknout (k uvedenému srovnej závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č.j. 5 Afs 92/2008-147).

Krajský soud ještě v teoretické rovině dodává, že i kdyby byl na místě postup daňového orgánu dle § 53 daňového řádu a daňový orgán místo vytýkacího řízení zahájil u daňového subjektu daňovou kontrolu, nemůže mít tato skutečnost sama o sobě vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé, protože míra ochrany práv daňového subjektu je u daňové kontroly zajištěna ještě na kvalitativně vyšší úrovni, než je tomu u vytýkacího řízení. Ani teoreticky tedy žalobkyně v tomto směru újmu utrpět nemohla.

9. Zahájení daňové kontroly

K této námitce se krajský soud vyjádřil v původních rozsudcích následovně:

„Pokud je o problematiku zahájení daňové kontroly, tak ta byla v nedávné minulosti v centru pozornosti jak Ústavního soudu, ale i Nejvyššího správního soudu. Krajskému soudu v souvislosti s tím neušel nálezn Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, v němž dospěl k závěru, že důvody podezření musí na straně správce daně existovat již v okamžiku zahájení daňové kontroly a musí být správcem daně jednoznačně formulovány a daňovému subjektu sděleny a objektivně zachyceny v protokolu o zahájení kontroly. V reakci na tento názor však Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009-46, dospěl k opačnému závěru, tedy že daňová kontrola, při jejímž zahájení správce daně daňovému subjektu nesdělil konkrétní pochybnosti či podezření, že původně přiznaná a vyměřená daň je nižší než měla být, vyhoví ústavní kautele proporcionality zásahu veřejné moci do autonomní sféry jednotlivce, kterou vymezuje § 2 odst. 2 daňového řádu. Stejně tak v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009-52, Nejvyšší správní soud konstatoval, že samotná a zcela obecná námitka stěžovatele, že daňová kontrola u něj byla zahájena svévolně, nemůže uspět, a to především proto, že nelze vyloučit provádění namátkových daňových kontrol, které samy o sobě nejsou protizákonné. Krajský soud se ohledně právního hodnocení této otázky přiklání na názorovou stranu prezentovanou Nejvyšším správním soudem, jehož shora citované závěry jsou plně aplikovatelné i na projednávanou věc. V ní byla daňová kontrola zahájena dne 19. 10. 2006, o čemž byl sepsán protokol. Z jeho obsahu je zřejmé, že pracovníci správce daně sice nesdělili zástupci daňového subjektu důvody podezření, pro něž daňovou kontrolu zahajují. Zároveň je zřejmé, že se nejednalo o pouhé formální zahájení kontroly, ale že v průběhu jednání byly učiněny a dohodnuty konkrétní kroky k dalšímu průběhu daňové kontroly. Za situace, kdy žalobkyně v žalobě pouze zcela obecně namítala, že daňová kontrola může být zahájena pouze z konkrétního důvodu, který by měl správce daně sdělit daňovému subjektu, krajský soud uzavřel, že daňová kontrola v projednávané věci nezákonně zahájena nebyla, respektive že její zahájení nebylo projevem libovůle celního úřadu. Na tomto závěru nemůže změnit nic ani skutečnost, že před zahájením daňové kontroly byl jeden odborný posudek CTL nahrazen jiným. Na tom neshledává krajský soud nic nezákonného, obdobně jako na tom, že v průběhu daňové kontroly byl vyhotoven další odborný posudek CTL. Stejně tak nepovažuje krajský soud s odkazem na shora citované závěry z judikatury Nejvyššího správního soudu za rozhodující, z jakých důvodů, případně na základě jakých podkladů dospěl celní úřad (případně celní orgány jako celek) k závěru, že u žalobkyně daňovou kontrolu ohledně předmětné daně zahájí.“

Žalobkyně spojovala namítaná pochybení celních orgánů v souvislosti se zahájením daňové kontroly s tvrzením, že celní orgány zaměnily vrchnostenský princip typický pro daňové řízení s libovůlí a nezákonností. S ohledem na shora uvedené se však s tímto názorem krajský soud ztotožnit nemůže.

10. Průběh daňové kontroly a její ukončení, vady Zprávy o daňové kontrole

K této námitce se krajský soud vyjádřil v původních rozsudcích následovně:

„Žalobkyně dále namítala, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena a dosud tedy trvá. Není tomu tak. Z Protokolu o ústním jednání ze dne 6. 11. 2007 plyne, že poté, co správce daně předložil žalobkyni Zprávu o daňové kontrole, využila tato svého oprávnění a podala k ní několik vyjádření, na něž správce daně reagoval formou odpovědí. Při jednání pracovníci celního úřadu seznámili zástupkyni žalobkyně znovu s obsahem Zprávy o daňové kontrole s tím, že její obsah je shodný s obsahem Zprávy o daňové kontrole, která jí byla předána 11. 7. 2007 při prvním projednávání této Zprávy. Následně zástupkyně žalobkyně prohlásila daňovou kontrolu za neukončenou z důvodu, že se chce opět písemně ke Zprávě vyjádřit a že se správce daně nedostatečně vypořádal s předloženými důkazy. Proto odmítla Zprávu o daňové kontrole podepsat. Pracovníci správce daně upozornili zástupkyni žalobkyně, že svého práva vyjádřit se ke Zprávě již využila a že další její vyjadřování by nevedlo ke změně výsledku daňové kontroly, zachyceného ve Zprávě. Považovali proto Zprávu o daňové kontrole za projednanou dne 6. 11. 2007 (téhož dne převzala zástupkyně žalobkyně stejnopis Zprávy), čímž považovali daňovou kontrolu za skončenou.

Ke stejnému závěru dospěl i krajský soud. Dle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu má daňový subjekt právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Dle odst. 8 téže normy o výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. V dané věci byla Zpráva o daňové kontrole předložena žalobkyni již 11. 7. 2007. Žalobkyně podala k této Zprávě řadu vyjádření, ve kterých se závěry v ní obsaženými nesouhlasila. Správce daně na tato vyjádření reagoval a vysvětloval svá stanoviska a důvody, pro které nesouhlasil s názory žalobkyně. Pokud tedy žalobkyně při jednání dne 6. 11. 2007 znovu žádala o poskytnutí lhůty k podání dalšího nesouhlasného vyjádření, považuje krajský soud její požadavek za nedůvodný a neoprávněný, neboť svého oprávnění dle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu do té doby již dostatečně využila. Při tomto jednání tak bylo zřejmé, že názory obou stran se nesblíží. Jakákoliv další vyjádření žalobkyně by tak daňovou kontrolu pouze bezdůvodně protahovala. Daňový subjekt má právo podat vyjádření ke zprávě ve smyslu shora citovaného ustanovení, správce daně ovšem nemusí s tímto vyjádřením souhlasit a návrhům v něm učiněným vyhovět. Následně pak může být posuzováno, zda měla v tomto směru pravdu jedna či druhá strana, ale to již přímo nesouvisí s okamžikem ukončení daňové kontroly. Pokud za tohoto stavu věci zástupkyně žalobkyně odmítla Zprávu podepsat, stalo se tak dle krajského soudu bezdůvodně, protože žalobkyně byla poučena o následcích takového jednání,

považuje i krajský soud Zprávu o daňové kontrole čj. 218-23/07-066300-031 za projednanou dne 6. 11. 2007, čímž byla daňová kontrola ukončena.“

K tomu krajský soud ještě dodává, že pokud žalobkyně opakovaně namítá, že v důsledku špatné kvality Zprávy o daňové kontrole byla ochuzena o možnost fundované oponentury v průběhu prvoinstančního řízení a že tím byla porušena zásada dvojinstančnosti správního řízení, nelze těmto tvrzením přisvědčit. Určité nedostatky obsahu Zprávy o daňové kontrole připustil i sám žalovaný, ale krajský soud mu musí dát za pravdu v tom, že tyto nedostatky neměly povahu tak závažné vady správního řízení, která by měla za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Ohledně porušení zásady dvojinstančnosti, krajský soud se k této problematice vyjádřil již u žalobních námitek č. 1 a č. 6. Pokud jde o tvrzenou nemožnost vyjádřit se podrobně k názorům celních orgánů již v prvním stupni, je toto tvrzení jednak nedůvodné, jednak již ztratilo svoji aktuálnost. Nedůvodné proto, že z obsahu velmi podrobných (a mnohokrát doplňovaných) odvolání proti dodatečným platebním výměrům celního úřadu je zřejmé, že žalobkyně měla možnost se se všemi důkazy provedenými v rámci daňové kontroly i se všemi závěry celního úřadu seznámit a nemělo to vliv na odbornost a fundovanost opravného prostředku. Rozsah důkazního řízení před žalovaným a následně před krajským soudem pak aktuálnost a důvodnost této žalobní námítky stírá docela.

11. Nezákonnost stanoviska GŘC ze dne 22. 9. 2006 č.j. 2006/3273/23, nezákonný odběr vzorků tabákových výrobků

V uvedeném stanovisku upozornilo Generální ředitelství cel všechna celní ředitelství a celní úřady, že žalobkyně účelově zařazuje tabákové výrobky Gullivers Standart, Gullivers Extra a Merlin do předmětu spotřební daně jako doutníky, neboť dle výsledků zjištěných CTL tyto výrobky kritéria doutníků nesplňují, a měly by proto podléhat sazbě spotřební daně pro tabák ke kouření. Žalobkyně argumentovala tím, že podkladem pro závěry CTL potažmo pro toto stanovisko GŘC byly odběry vzorků provedené na jaře roku 2006 Celním úřadem v Kolíně v jejích provozovnách. Tyto odběry považovala za nezákonné, neboť místní šetření, v průběhu kterých se tak stalo, byla provedena bez vazby na konkrétní daňové řízení či daňovou kontrolu. Za nezákonné proto považovala jak tyto odběry, tak uvedené stanovisko GŘC, tak v důsledku toho celou daňovou kontrolu.

Žalobkyně opírala svoji argumentaci o závěry Krajského soudu v Hradci králové, pobočka Pardubice ze dne 24. 6. 2010, č.j. 52 A 30/2010-93. Nutno však konstatovat, že žalobkyně odkázala na rozhodnutí, proti kterému nebyla podána kasační stížnost, a neprošlo tedy testem přezkumu Nejvyššího správního soudu, navíc ocitovala izolovaně pouze určitou pasáž z odůvodnění tohoto rozhodnutí, bez toho, že by zmínila širší souvislosti. K uvedené problematice se totiž vyjadřoval i Nejvyšší správní soud, mimo jiné například ve svém rozsudku ze dne 22. 7. 2011, č.j. 5 Aps 3/2011-101, kterým zrušil rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka Pardubice, č.j. 52 Af 3/2010-69, v němž se ke shora citovanému právnímu závěru vyjádřil a to nesouhlasně.

Nejvyšší správní soud předně zdůraznil, že správa daně je pojem širší než pojem daňové řízení. Uvedl, že místní šetření dle § 15 daňového řádu je institutem zařazeným v obecných ustanoveních, tudíž je použitelný v jakékoli fázi řízení. Cílem

místního šetření je získávání předběžných informací, jež by bylo potom možné využít v daňovém řízení ke stanovení daně. Informace takto získané jsou informacemi podkladovými, přičemž prostředkem sloužícím k tomu, aby správce daně zjistil a prověřil řádně daňový základ, je daňová kontrola, která umožňuje zjištění rozhodných skutečností při zachování práv daňového subjektu. V dané věci dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že je souvislost místního šetření s konkrétní (byť takto nebyla postavena najisto) daňovou povinností zřejmá, neboť dle § 101 odst. 1 zákona o spotřebních daních jsou předmětem daně tabákové výrobky, kterými se dle odst. 1 rozumí cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření. A právě posouzení toho, zda se u předmětného tabákového výrobku jedná o tabák ke kouření či nikoliv, bylo předmětem místního šetření. Nejvyšší správní soud proto nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že v dané věci nebyla dána souvislost s konkrétně vymezeným předmětem správy daně (s konkrétním daňovým řízením).

S ohledem na skutkovou obdobnost je krajský soud přesvědčen, že tyto závěry lze plně aplikovat i v projednávaném případě. V souladu s Nejvyšším správní soudem konstatuje, že správce daně může shromažďovat údaje, vyhledávat důkazní prostředky, provádět místní šetření apod., je-li to potřebné pro správu daní, samozřejmě vždy jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní. Tento rámec nebyl Celním úřadem Kolín překročen. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že tento orgán prováděl v provozovnách žalobkyně na jaře roku 2006 odběry vzorků dotčených výrobků a to právě v rámci tzv. vyhledávací činnosti, tedy za účelem zjištění charakteru těchto výrobků, potažmo stanovení jejich sazebního zařazení spotřební daně, tedy v souvislosti s daňovou povinností. Uvedená místní šetření tedy nelze označit za nezákonná. Krajský soud proto ani nemusel doplňovat důkazní řízení o důkazy navrhované žalobkyní (všechny doklady o místních šetřeních Celního úřad Kolín v období březen až duben 2006), neboť skutkový stav věci byl i z těch dokladů, které jsou ve správním spise založeny, dostatečně průkazný.

Za nezákonné samozřejmě nelze označit ani shora označené metodické stanovisko GRČ, které reflektovalo výsledky laboratorních zjištění CTL u dotčených výrobků. Toto stanovisko představovalo pouze impuls k tomu, že celní úřad zahájil u žalobkyně v říjnu 2006 daňovou kontrolu, v rámci které zjišťoval rozhodné skutečnosti při zachování všech práv žalobkyně z toho vyplývajících. Tato skutečnost není ani důvodem nezákonnosti této daňové kontroly a ani porušením zásady dvojinstančnosti správního řízení. Krajský soud opakuje, že se jednalo o metodický pokyn vydaný v rámci metodického vedení, který pouze inicioval zahájení daňové kontroly. Nic víc. Bylo pak na celních orgánech, aby prověřily rozhodné skutečnosti na základě důkazního řízení. Obsah metodického stanoviska tedy nepředurčoval výsledek daňového řízení, jakkoliv je žalobkyně subjektivně přesvědčena o opaku.

12. Závazné informace (stanoviska) zahraničních celních orgánů

Krajský soud v první řadě konstatuje právní rámec dané problematiky:

Dle čl. 12 odst. 1 a 2 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. 10. 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní kodex“) „*celní orgány vydávají na základě písemné žádosti závazné informace o sazebním zařazení zboží způsobem stanoveným postupem projednávání ve výboru. Závazná informace o sazebním zařazení zboží je závazná pro celní orgány*

ve vztahu k oprávněné osobě pouze pro účely sazebního zařazení zboží. (...)“. Podle odst. 3 téhož článku „*oprávněná osoba musí prokázat, že zboží uvedené v celním prohlášení zcela odpovídá zboží, které je popsáno v závazné informaci o sazebním zařazení zboží“.*

Článek 10 odst. 1 Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. 7. 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů, stanoví: „*Aniž jsou dotčeny články 5 a 64 kodexu, smí se závazné informace o sazebním zařazení zboží dovolávat pouze příjemce informace“.* Článek 11 pak stanoví: „*Závazné informace o sazebním zařazení zboží vydané celními orgány kteréhokoli členského státu po 1. lednu 1991 jsou závazné pro příslušné orgány všech členských států za stejných podmínek“.*

Povahou závazných informací se v minulosti opakovaně zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu, naposledy v rozsudku ze dne 2. 2. 2012, č.j. 1 Afs 4/2012-37. Ten zohlednil i judikaturu Soudního dvora. Výsledkem byl právní závěr, že celní orgány nemohou přiznat závazné informaci předložené účastníkem řízení, ale vydané třetí osobě, stejné právní účinky, které jsou s ní spojené ve vztahu k oprávněné osobě; účastník řízení však může v rámci řízení o uložení cel zpochybnit uložení cla tím, že jako důkaz předloží závaznou informaci, která byla vydána v jiném členském státě pro totožné zboží a to pouze tehdy, pokud rozhodná procesní pravidla dotčeného členského státu možnost předložení takových důkazních prostředků připouští.

Z uvedeného je předně zřejmé, že uvedené závěry dopadají na řízení o uložení cla, tedy na celní zařazení zboží, nikoliv na jeho zařazení daňové. Samozřejmě, žalobkyni nic nebránilo v tom, aby závaznou informaci vydanou v jiném členském státě argumentovala i v případě řízení o vyměření spotřební daně a předložila ji jako důkaz. Taková závazná informace však není pro daňové orgány bez dalšího závazná (a už vůbec ne tak, že by jí byla zodpovězena předběžná otázka ve smyslu § 28 daňového řádu), jak se domnívá žalobkyně. Dle krajského soudu předložená závazná informace celního orgánu jiného členského státu představuje pouze jeden z důkazů, který je nutno při daňovém zařazení dotčených výrobků zhodnotit. Tak také žalovaný k těmto důkazům přistupoval. Pokud dospěl k závěru, že žalobkyní předložené závazné informace slovenských a polských celních orgánů (případně stanoviska a německých celních orgánů) neprokazují, že dotčené tabákové výrobky splňují kritéria doutníku, a to například vzhledem k nevyjasněné otázce totožnosti výrobků, faktu, že závazné informace byly poskytnuty jiným právním subjektům než žalobkyni, nebo faktu, že žalobkyně argumentovala i závaznou informací týkající se jiného výrobku (doutník Česká kusovka), pak krajský soud nemá ani hodnocení těchto důkazů, ani závěrům žalovaného co vytknout. Rovněž dle názoru krajského soudu nepředstavovaly žalobkyní předložené závazné informace či jiná stanoviska zahraničních celních orgánů (ať už se měly vztahovat k dotčeným výrobkům nebo se týkaly výrobků jiných) relevantní důkazy, na základě kterých by daňové orgány mohly učinit závěr, že dotčené výrobky jsou doutníky ve smyslu § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních.

V souvislosti s argumentací žalobkyně, že výrobky téhož názvu byly dováženy do Slovenské republiky a bylo tam na ně slovenskými celními a daňovými orgány nahlíženo jako na doutníky, krajský soud ještě považuje za vhodné dodat ke shora

uvedenému, že pro celní orgány České republiky nebyla závazná ani případná rozhodnutí celních orgánů Slovenské republiky týkající se problematiky celního a daňového zařazení dotčených výrobků ve Slovenské republice.

13. Přípustnost odborných posudků CTL

K problematice přípustnosti odborných posudků Celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel jakožto důkazů v celních a daňových řízeních se již v minulosti opakovaně vyjadřoval Nejvyšší správní soud. Krajský soud odkazuje například na právní závěry obsažené v rozsudku ze dne 24. 10. 2007, sp. zn. 1 Afs 42/2007, podle nichž skutečnost, že celně technické laboratoře (§ 3 odst. 4 písm. j) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky) jsou součástí organizační struktury celní správy, sama o sobě nesnižuje důkazní hodnotu jimi vypracovaných posudků. Posudky vypracované celně technickými laboratořemi však celní orgány nemohou považovat za důkazní prostředky vyšší důkazní síly než znalecké posudky, a to ani v případě, kdy znalecké posudky předloží účastník celního či daňového řízení. Posudek vypracovaný celně technickou laboratoří je tedy jen jedním z možných důkazů a může být jinými důkazními prostředky, například znaleckým posudkem, zpochybněn.

Bude tedy na krajském soudu (viz níže), aby přezkoumal, jakým způsobem se žalovaný s hodnocením opatřených důkazů (včetně hodnocení závěrů odborných posudků vypracovaných CTL ve vztahu k závěrům znaleckých posudků soudních znalců či znaleckých ústavů) vypořádal. Rozhodně však nelze odborné posudky CTL jako důkazy diskvalifikovat.

V postupu CTL při vypracování odborných posudků v dané věci pak krajský soud neshledal žádných excesů. CTL postupovala na základě zadání celních orgánů standartním způsobem a krajský soud nezjistil ani, že by se zpronevěřila Etickému kodexu členů akreditačních komisí IAF, jak namítala žalobkyně. Také on tedy pohlížel na odborné posudky, které vypracovala, jak na důkazy rovnocenné s ostatními důkazy, které se vztahovaly k otázce charakteru dotčených tabákových výrobků.

14. Stanovisko Služeb Evropské komise, výboru pro spotřební daň č. 568 z 3. 10. 2006

Pokud jde o u uvedeně stanovisko Služeb Evropské komise, výboru pro spotřební daň, pak dle krajského soudu jde o jeden z podkladů pro rozhodování celních orgánů. Se žalobkyní souhlasí potud, že tomuto stanovisku není možno přikládat velkou důkazní váhu. Nelze totiž přehlédnout, že uvedený orgán formuloval své stanovisko pouze na základě podkladů a informací, které mu byly předloženy českými orgány. Ty pak vycházely z do té doby CTL provedených zkoušek. Výbor pro spotřební daň tedy formuloval své závěry tzv. od zeleného stolu, bez toho, že by on sám prováděl nějaké podrobnější zkoumání předmětných výrobků. V podstatě potvrdil, že pokud jsou jemu předloženy údaje zjištěné českými orgány pravdivé, tyto výrobky za doutníky považovat nelze. Ze správního spisu je však zřejmé, že v té době bylo důkazní řízení ohledně charakteru dotčených tabákových výrobků na samém počátku. Následovala další laboratorní zkoumání a vypracování dalších

znaleckých posudků, odborných posudků či stanovisek, jejich zjištění mají pro stanovení charakteru výrobků nepoměrně větší význam než uvedené stanovisko.

Žalobkyni však nelze přisvědčit v tom, že by obstaráním tohoto důkazu byla porušena zásada veřejnosti daňového řízení takovým způsobem, že by to mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Krajský soud v souvislosti s tím nepovažuje za potřebné podrobněji zkoumat okolnosti a způsob, jakým se žalobkyně o existenci tohoto dokumentu a o jeho obsahu dozvěděla. Podstatné je, že se tak stalo před ukončením daňové kontroly, žalobkyně tedy měla možnost se v průběhu daňového řízení k němu vyjádřit, což také učinila.

15. Hodnocení jiných tabákových výrobků (Hunor, Kotva, Handelsgold, Česká kusovka)

K této námitce se krajský soud vyjádřil v původních rozsudcích následovně:

„Krajský soud také opakuje, že posouzení charakteru a vlastností jiných tabákových výrobků (konkrétně Hunor a Kotva) rovněž nemůže být rozhodující pro posouzení charakteru a vlastností tabákových výrobků, které jsou předmětem tohoto řízení.“

Krajský soud připomíná, že se k uvedené problematice vyjádřil již u žalobní námitky č. 4. Nad rámec toho považuje za vhodné doplnit následující.

Také v průběhu soudního řízení se žalobkyně snažila svá tvrzení o zaujatosti orgánů celní správy vůči její osobě a o jejich „nadržování“ konkurenci doložit důkazy, že v případě tabákových výrobků svými parametry shodných s parametry posuzovaných výrobků Gullivers Standart, Gullivers Extra a Merlin, bylo na tyto výrobky nahlíženo pro účely sazby spotřební daně jako na doutníky (viz například znalecký posudek J. S. č. 1/22/2012 ze dne 27. 12. 2012 nebo podklady předložené oběma stranami sporu ohledně výrobku Česká kusovka).

Krajský soud zdůrazňuje, že předmětem správního řízení bylo, zda uvedené tabákové výrobky splňují zákonem stanovená kritéria pro doutníky či nikoliv. Předmětem řízení tedy bylo posouzení charakteru těchto výrobků, žádných jiných. Pro právní závěr ohledně této otázky tedy nemůže být důležité, jestli nějaké jiné tabákové výrobky (když posouzení míry jejich shodnosti s dotčenými výrobky by navíc samo osobě vyžadovalo rozsáhlé dokazování), byly v minulosti celními orgány zdaněny sazbou spotřební daně pro doutníky, kdo byl výrobcem těchto doutníků, „co za tím bylo nebo mohlo být“ apod. Takový směr dokazování považuje krajský soud za slepou cestu, na jejímž konci nemohou být právně relevantní zjištění pro posouzení charakteru posuzovaných výrobků.

16. Vyjádření ... S.

K této námitce se krajský soud vyjádřil v původních rozsudcích následovně:

„Pokud je o S., pak z odůvodnění žalovaného rozhodnutí nevyplývá, že by nějaké jeho stanovisko či vyjádření sloužilo žalovanému jako důkaz. Dle krajského soudu je tak zcela nadbytečné ozřejmovat postavení této osoby v daňovém řízení, jak se domáhala žalobkyně.“

Na tomto stavu věci se nic nezměnilo, jakákoliv stanoviska či vyjádření S. nebyla žalovaným při hodnocení brána jako důkaz, nemohla tedy mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí a jim předcházejících řízení.

17. Výstupy SZPI

K této námitce se krajský soud vyjádřil v původních rozsudcích následovně:

„Výstupy Státní zemědělské a potravinářské inspekce obsažené ve správním spise nemohou mít relevanci ve vztahu k posouzení charakteru dotčených tabákových výrobků. Žalovaný správně poukázal na fakt, že jmenovaný státní orgán neposuzoval vlastnosti těchto tabákových výrobků, ale vyjádřil se toliko k vlastnostem jejich náplně. Takové zjištění ovšem nemůže diskusi o charakteru tabákových výrobků nijak obohatit. K témuž závěru lze dospět i v případě posouzení výrobků ohledně jejich zdravotní nezávislosti či kvality z pohledu potravinářských předpisů a norem.“

Na uvedených závěrech nemá krajský soud co měnit. Vzhledem ke skutečnosti, kolika znaleckým posudkům, odborným posudkům či odborným vyjádřením byly dotčené výrobky v průběhu důkazního řízení přes správními orgány a před soudem podrobeny, ztrácí navíc dle krajského soudu uvedená námitka na aktuálnosti.

18. Výše doměřené spotřební daně

Tuto námitku vnesla žalobkyně ve značně obecné rovině. Nepřišla totiž s žádným konkrétním tvrzením (podloženým například výpočtem), proč by výše doměřené spotřební daně stanovená žalovaným v jeho rozhodnutích měla být vadná. Vyjádřila pouze určité pochybnosti a to v návaznosti na předpokládanou maximální výši daně, kterou uvedl žalovaný v rozhodnutí o odvolání žalobkyně proti zajišťovacímu příkazu.

Krajský soud se tedy k této žalobní námitce mohl vyjádřit pouze v míře obecnosti odpovídající míře obecnosti vznesené námitky. Pokud žalovaný v uvedeném rozhodnutí vydaném v zajišťovacím řízení uvedl předpokládanou maximální výši doměřené spotřební daně, pak se rozhodně nejedná o údaj, který by pro něj byl závazný a mohl jej jakkoliv limitovat při stanovení výše spotřební daně ve vlastním řízení o jejím doměření. Je zřejmé, že v průběhu zajišťovacího řízení nemohl konečnou výši doměřené spotřební daně stanovit přesně a že se tedy jednalo pouze o kvalifikovaný odhad. V odůvodnění napadených rozhodnutí se pak žalovaný problematikou výše doměřené spotřební daně podrobně zabýval, neboť ji oproti výši stanovené dodatečnými platebními výměry celního úřadu měnil (snižoval). Proti jeho postupům při výpočtu výše doměřené spotřební daně pak žalobkyně žádnou konkrétní námitku nevznesla.

19. Daňový sklad x sklad hotových výrobků, tabákové nálepky

K této námitce se krajský soud vyjádřil v původních rozsudcích následovně:

„Správným neshledal krajský soud ani názor žalobkyně ohledně střetu pojmů „daňový sklad“ a „sklad hotových výrobků“. Naopak plně souhlasí s názorem

žalovaného prezentovaným na přelomu str. 19 a 20 napadeného rozhodnutí a v posledním odstavci str. 6 jeho vyjádření k žalobě. Sklad hotových výrobků skutečně nemůže být ztotožněn s daňovým skladem. Pro vznik daňové povinnosti je pak rozhodující jenom okamžik vyskladnění výrobků z daňového skladu, okamžik vyskladnění výrobků ze skladu hotových výrobků není podstatný.“

Protože žalobkyně tuto žalobní námitku oproti předchozím žalobám podstatně rozvedla, zaslouží si nyní závěr krajského soudu, na němž jinak není co měnit, podrobnějšího odůvodnění.

Z protokolu ze dne 9. 10. 2006, č.j. 6822/06-1701-014, vyplynulo, že se všechny dotčené tabákové výrobky opatřené tabákovou nálepkou nacházely v daňovém skladu, mimo něj žádné zjištěny nebyly. Tyto skutečnosti nezpochybňuje ani žalobkyně. Dle § 3 písm. e) zákona o spotřebních daních je podmíněným osvobozením od daně odklad povinnosti přiznat, vyměřit a zaplatit daň do dne uvedení výrobků do volného daňového oběhu. Dle § 116 odst. 1 téhož zákona plní objednávka tabákových nálepek v zásadě funkci daňového přiznání. Objednáním tabákových nálepek tedy žalobkyně daň přiznala. O odkladu povinnosti daň přiznat tedy již nemůže být řeč. Dle § 116 odst. 2 zákona o spotřebních daních je pak daň zaplacená použitím tabákové nálepky. Tabákové nálepky musí být použity v okamžiku, kdy vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit. Dle odst. 3 lze tabákové výrobky značit tabákovými nálepkami pouze v daňovém skladu nebo mimo daňové území České republiky. Dle § 19 odst. 4 zákona o spotřebních daních mohou být v daňovém skladu výrobky umístěny pouze v režimu podmíněného osvobození od daně, pokud tento zákon nestanoví jinak, což v daném případě nestanoví. Povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká dle § 9 odst. 1 citovaného zákona okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky.

Lze tedy přisvědčit žalovanému, že pokud se v případě dotčených výrobků opatřených tabákovou nálepkou nacházely tyto v daňovém skladu žalobkyně, neměly tam již co dělat, protože již měly být přemístěny do skladu hotových výrobků. Ten již součástí daňového skladu není. Tím se dostávají do volného daňového oběhu.

Žalobkyně sice vhodně argumentovala tím, že celní orgány tolerují, že k přemístění tabákových výrobků z daňového skladu do skladu hotových výrobků nemůže dojít okamžitě po jejich označení tabákovou nálepkou. Tomu brání skutečnost, že po nalepení tabákové známky musí tabákový výrobek dokončit výrobní proceduru (většinou v rámci výrobní linky), která mu dá výslednou podobu určenou pro spotřebitele. Tuto skutečnost žalovaný potvrdil, ale současně uvedl, že po tomto okamžiku by již mělo dojít k vyskladnění tabákových výrobků z daňového skladu do skladu hotových výrobků neodkladně, dle ustanovení § 37 zákona o spotřebních daních nejpozději následující pracovní den.

Žalobkyně na podporu svých tvrzení zadala vypracování znaleckého posudku, který vypracovala společnost Česká znalecká a.s. dne 27. 4. 2012 pod č. 4 122-15-2012. Ta učinila následující zjištění:

„V okamžiku, kdy nebyly vyrobené vybrané výrobky fyzicky přesunuty do skladu hotových výrobků, nacházely se v příručních skladovacích prostorech..... Účetně však byly s ohledem na nutnost zaúčtování výroby nejpozději následující

pracovní den, již zaúčtovány jako hotové výrobky a byly přijaty účetně na 010 Sklad hotových výrobků. V tomto okamžiku nebyla účetní evidence v souladu s faktickým stavem, tedy situací, kdy vybrané výrobky fyzicky neopustily prostor daňového skladu. V daném případě ovšem skutečný stav byl od účetního stavu odlišný.“

Tato skutková zjištění přesně vystihují danou situaci. Krajský soud samozřejmě nepřihlédl k následnému právnímu hodnocení dané problematiky učiněném jmenovanou společností, protože to již nemůže být úkolem soudního znalce. Ostatně s jejím právním hodnocením by se neshodl.

Dle krajského soudu skutečnost, že žalobkyně v rozporu se svojí zákonnou povinností skladovala dotčené výrobky stále ještě fyzicky v daňovém skladu, ačkoliv již měly být fyzicky ve skladu hotových výrobků (kde již byly vedeny účetně), nemůže mít za následek, že by na toto zboží nemělo být nahlíženo jako na výrobky propuštěné do volného běhu. Porušení zákonné povinnosti totiž nemůže být využito k tomu, aby jím byl obcházen zákon a aby šlo ku prospěchu toho, kdo porušení zákona svým jednáním způsobil.

Pro úplnost ještě krajský soud dodává, co již konstatoval v původních rozsudcích, že pro danou věc není vůbec podstatné, zda se celní orgány zmiňovaly o dotčených tabákových výrobcích jako o neznačených. O tuto problematiku v daňovém řízení vůbec nešlo, ostatně z postojů žalovaného ve správním řízení je zřejmé, že dotčené výrobky považoval za značené.

20. Podjatost znalců

V průběhu správního řízení i soudního řízení byla k otázce charakteru dotčených výrobků nashromážděna celá řada znaleckých posudků, odborných stanovisek či odborných vyjádření. Jednalo se zejména o:

- 3 stanoviska k sazebnímu zařazení CTL z října 2006
- 3 stanoviska k sazebnímu zařazení CTL z února 2007
- odborné vyjádření CTL z 22. 10. 2010
- sdělení CTL k žádosti žalovaného o revizní znalecký posudek ze dne 7. 9. 2012
- znalecký posudek obchodní společnosti P&R LAB a.s. – Ústavu kvalifikovaného pro znaleckou činnost v oboru potravinářství s rozsahem znaleckého oprávnění pro laboratorní zkoumání lihu, tabáku a surovin pro jejich výrobu ze dne 26. 10. 2010
- znalecký posudek T.G. ze dne 12. 9. 2012
- znalecký posudek J.S. č. 1/10/2007 ze dne 18. 10. 2007
- znalecký posudek J.S. č. 1/19/2012 ze dne 30. 4. 2012
- znalecký posudek J.S. č. 1/20/2012 ze dne 16. 5. 2012
- odborné stanovisko J.S. ze dne 30. 4. 2012
- znalecký posudek J.S. č. 1/22/2012 ze dne 27. 12. 2012
- znalecký posudek J. P. ze dne 23. 12. 2011
- znalecký posudek V. H. ze dne 11. 1. 2012
- znalecký posudek P. H. ze dne 15. 9. 2015 č. 06-01/2015
- znalecký posudek P. H. ze dne 15. 9. 2015 č. 07-01/2015
- znalecký posudek J. S. ze dne 14. 9. 2015 č. 1/29/2015

V obecné rovině lze konstatovat, že převážná většina těchto znaleckých posudků se zabývala popisem konstrukce výrobků Gulliver Standart, Gulliver Extra a Merlin a průběhem jejich kouření, popisem konstrukce a průběhu kouření jiných doutníků podobných předmětným výrobkům a porovnáním těchto aspektů zjištěných u jmenovaných výrobků a ostatních výrobků. Znalci odpovídali na otázky položené jim zadavateli znaleckého posudku (ať už žalobkyní či žalovaným) s tím, že ti ve výsledku chtěli od znalců slyšet odpověď na otázky vztahující se k posouzení, zda předmětné tabákové výrobky splňují jak tzv. formální znaky doutníků (týkající se zejména jejich konstrukce, velikosti, charakteru náplně apod.), tak zda splňují tzv. znak materiální („lze kouřit jako takový“).

V souvislosti s tím nemůže krajský soud opomenout vypořádat se s tvrzením žalovaného, který opakovaně namítal podjatost soudního znalce J. S. a to pro jeho vztah k žalobkyni. V souvislosti s tím krajský soud zdůrazňuje, že všechny znalecké posudky či odborná stanoviska vypracoval znalec J. S. na základě zadání a objednávky žalobkyně. Ani v jednom z případů nebyl coby soudní znalec ustanoven krajským soudem. Nepřicházel tak v úvahu postup soudu dle ustanovení § 11 odst. 2 zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů. Krajský soud tedy neměl povinnost (a ni možnost) rozhodovat o námitce podjatosti soudního znalce vznesené žalovaným, protože znalce neustanovil. To jej však nezavazuje povinnosti vyjádřit se, zda a jak tyto důkazy předložené žalobkyní hodnotil a jak k nim přistupoval.

Krajský soud konstatuje, že je nesporné, že jmenovaný znalec byl členem dozorcí rady žalobkyně (v letech 2003 – 2007) a byl i coby člen managementu žalobkyně jejím zaměstnancem. Stejně tak je nesporné, že důkaz znaleckým posudkem jmenovaného znalce předkládala žalobkyně již v průběhu správního řízení před vydáním původních rozsudků krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení (znalecký posudek č. 1/10/2007 ze dne 18. 10. 2007). Krajský soud shledává zřejmým, že jmenovaný soudní znalec se od počátku soudního sporu ve věci „angažuje“ na straně žalobkyně, která se obsahem jeho znaleckých posudků snaží doložit a podpořit svoje tvrzení, že na posuzované výrobky je třeba hledět jako na doutníky. Tento fakt měl krajský soud při hodnocení znaleckých posudků či odborných stanovisek předložených znalcem J. S. na vědomí.

Nicméně nelze přehlédnout také to, že J. S. je zapsán coby soudní znalec v oboru Tabák, specializace tabákové výrobky. Jako soudní znalec složil slib, v němž se mimo jiné zavázal, že při své znalecké činnosti bude přesně dodržovat právní předpisy a že znaleckou činnost bude konat nestranně podle svého nejlepšího svědomí. Krajský soud neměl žádné indicie či důvodné pochybnosti, že by jmenovaný soudní znalec, přestože vypracoval citované znalecké posudky a odborná stanoviska na základě objednávky a zadání žalobkyně, postupoval v rozporu s tímto svým závazkem a povinností. Neměl tedy důvod, aby k těmto podkladům ve smyslu § 127a o. s. ř. jako k důkazům nepřihlížel. Hodnotil tedy tyto podklady jako každý jiný důkaz a to, jak už shora jednou uvedl, při vědomí si všech námitek, které vznesl žalovaný.

Obdobně žalobkyně namítala, že by krajský soud neměl přihlížet jako k důkazu znaleckým posudkem ke znaleckému posudku znalce T. G. ze dne 12. 9.

2012. Vytýkala mu, že v rozporu s § 127a o. s. ř. neobsahuje doložku znalce o tom, že si je vědom následků vědomě nepravdivého znaleckého posudku. Jde tak podle ní o obyčejný listinný důkaz. Namítala rovněž to, že jmenovaný znalec pracoval v době zpracování posudku ve společnosti P&R LAB a.s., která již v dané věci coby znalecký ústav znalecký posudek podala, z čehož dovozovala, že jmenovaný znalec je ve věci podjatý.

Pokud jde o namítanou podjatost, dospěl krajský soud ke stejnému závěru jako v případě znalce S. Také T. G. je zapsán coby soudní znalec v oboru Tabák, odvětví tabák, specializace laboratorní zkoumání a analýza tabáku a tabákových výrobků. Také on složil shora uvedený slib. Ani v jeho případě krajský soud neměl žádné indicie či důvodné pochybnosti, že by jmenovaný soudní znalec, přestože vypracoval znalecký posudek na základě objednávky a zadání žalovaného, postupoval v rozporu s tímto svým závazkem a povinností. Za pravdu však musel dát krajský soud žalobkyni v tom, že uvedený znalecký posudek neobsahuje ustanovením § 127 o. s. ř. požadovanou doložku znalce o tom, že si je vědom následků vědomě nepravdivého znaleckého posudku. Krajský soud na tento důkaz tedy nemohl pohlížet jako na znalecký posudek, ale toliko jako na listinný důkaz. Z níže uvedeného hodnocení důkazů je však více než zřejmé, že tato skutečnost neměla na rozhodování krajského soudu žádný vliv.

21. Charakter výrobků Gulliver Standart, Gulliver Extra a Merlin

Podstatou projednávané věci je spor, zda výrobky Gulliver Standart, Gulliver Extra a Merlin splňují zákonné podmínky pro to, aby mohly být považovány za doutníky, nebo zda tyto zákonné podmínky nesplňují, a proto je nutné na ně z hlediska sazby spotřební daně nahlížet jako na tabák ke kouření. Této problematice se rovněž věnoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 19. 12. 2014, č.j. 8 Afs 17/2013-179.

A. Výrobky Gullivers Standart a Merlin

Předně nutno konstatovat, že Nejvyšší správní soud nezpochybnil závěr krajského soudu, že tabákové výrobky Gullivers Standart a Merlin splňují tzv. formální znaky doutníku vymezené v § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. Dal krajskému soudu za pravdu také v tom, že u těchto tabákových výrobků je naplněn i tzv. materiální znak doutníku, tedy že se „dají kouřit jako takové“. Protože tyto závěry žalovaný (a pochopitelně ani žalobkyně) nerozporují a plně respektují, nebude již krajský soud problematice tabákových výrobků Gullivers Standart a Merlin věnovat větší pozornost, v podrobnostech odkazuje na odůvodnění citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu.

Tato shoda účastníků řízení ostatně vyústila i v podstatě oboustranný návrh, aby krajský soud zrušil jako nezákonná ta rozhodnutí žalovaného, případně ty výroky rozhodnutí žalovaného, kterými byla vyměřena spotřební daň u výrobků Gullivers Standart a Merlin. Tomuto konsenzu odpovídá znění výroku I., prvé věty výroku II. a prvé věty výroku III. tohoto rozsudku.

B. Výrobek Gullivers Extra

1. Materiální znak

Pokud jde o materiální znak tohoto výrobku, tedy zda jej lze „kouřit jako takový“, shodl se Nejvyšší správní soud se závěrem krajského soudu, že i u tohoto výrobku tento naplněn je. Protože ani tento závěr kasačního soudu žalovaný nerozporuje, odkazuje krajský soud v tomto směru toliko na body 72. až 86. citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu.

2. Formální znaky

a) První spornou otázkou je problematika vyhlášky č. 344/2003 Sb., resp. aplikace jejích ustanovení při posuzování otázky, zda ten který tabákový výrobek naplňuje definici doutníku.

Této problematice se Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku velmi pečlivě věnoval. Krajský soud proto považuje za příléhavé příslušnou část odůvodnění v úplnosti ocitovat:

„61. Stěžovatel předně namítl, že skutečnost, zda tabákový výrobek je doutníkem z pohledu daňových předpisů, nelze posuzovat podle předpisů na ochranu veřejného zdraví, resp. vyhlášky č. 344/2003 Sb. Povoluje-li takový předpis jako zdravotně nezávadný papír v tabákovém výrobku, nelze z něj dovozovat definici tabákového výrobku nebo jej zohlednit při přiznání daňového zvýhodnění. Žalobce byl naopak přesvědčen, že celní orgány měly přihlídnout k vyhlášce č. 344/2003 Sb., pokud by tak učinily, zjistily by, že kvalita doutníků shortfiller je ohrožena vysycháním.

62. K této námitce je třeba v první řadě uvést, že rozhodnou pro stanovení spotřební daně je definice doutníků obsažená v § 101 odst. 3 písm. b) a odst. 5 zákona o spotřebních daních. Splňuje-li tabákový výrobek podmínky tam uvedené, je nutno jej z hlediska spotřební daně považovat za doutník.

63. Vyhláška č. 344/2003 Sb. provádí zákon č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a vymezuje druhy tabákových výrobků, způsob jejich označování, a požadavky na jakost tabákových výrobků a jejich uvádění do oběhu. Spotřební daň z tabákových výrobků je ukládána na základě zákona o spotřebních daních, z právního řádu přitom nevyplývá, že by vyhláška č. 344/2003 Sb. prováděla zákon o spotřebních daních. Podmínky stanovené ve vyhlášce č. 344/2003 Sb. tedy nemohou být při stanovení spotřební daně samy o sobě rozhodné.

64. Z napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud nepovažoval vyhlášku č. 344/2003 Sb. za rozhodnou pro určení, zda tabákové výrobky žalobce jsou doutníky. Na straně 70 rozsudku pouze citoval § 1 písm. c) a g) této vyhlášky a na straně 78 uvedl, že vyhláška umožňuje, aby doutník obsahoval papír. Tento závěr však spíše doplnil předchozí odůvodnění napadeného rozsudku, které na základě zákona o spotřebních daních (a směrnice 95/59/ES) dovodilo, že výrobek Gullivers Extra splňuje formální znaky doutníku, přestože jeho vázací list je vyroben z papíru. Odkaz na předmětnou vyhlášku proto sám o sobě nepředstavoval vadu, která měla za následek nezákonnost napadeného rozsudku.“

Z uvedené citace je naprosto zřejmý jednoznačný závěr Nejvyššího správního soudu, tedy že podmínky stanovené ve vyhlášce č. 344/2003 Sb. nemohou být při stanovení spotřební daně rozhodné a že rozhodnou pro stanovení spotřební daně je definice doutníků obsažená v § 101 odst. 3 písm. b) a odst. 5 zákona o spotřebních daních.

Krajský soud připomíná, že dle § 110 odst. 4 s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.

Shora jasně formulovaný právní názor Nejvyššího správního soudu je odpovědí na otázku ryze právní povahy, na kterou nemá žádný vliv zjištěný skutkový stav věci. Pokud žalobkyně argumentovala judikaturou Nejvyššího správního soudu, která výjimečně umožňuje krajskému soudu za této procesní situace právní názor Nejvyššího správního soudu nerespektovat, pak splnění takto judikatorně vymezených podmínek nepřicházelo z toho důvodu v úvahu ani teoreticky.

Krajský soud tedy je uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu plně vázán a odkazuje na něj. Bylo tak nadbytečné, aby se zabýval argumentací žalobkyně obsaženou v jejích podáních učiněných v dalším řízení před krajským soudem po vrácení věci týkající se dané problematiky, neboť ta již není způsobilá na uvedeném právním názoru Nejvyššího správního soudu cokoliv změnit.

b) Druhou spornou otázkou je ta, zda výrobek Gullivers Extra naplňuje všechny tzv. formální znaky doutníku vymezené zákonem o spotřebních daních.

K té uvedl Nejvyšší správní soud v odůvodnění svého rozsudku následující:

„68. V posuzované věci vyvstala otázka, zda výrobek Gullivers Extra, jehož vázací list je vyroben z papíru, lze považovat za doutník ve smyslu uvedeného ustanovení. Skutečnost, že vázací list tohoto výrobku je zhotoven z papíru, nebyla mezi stranami sporná, v daňovém řízení byla nadto jednoznačně prokázána. Vyplynula totiž z většiny předložených znaleckých posudků či odborných vyjádření (ostatní posudky se k této otázce nevyjádřily). Podle odborného posudku CTL ze dne 17. 10. 2006 (PH0766/06a, obdobně srov. protokol o zkoušce z téhož dne PH0766/06-422a) je předložený vzorek „řezaná tabáková směs, zabalená do papíru, k papíru je přilepen a následně kolem něj omotán neodžilovaný tabákový list...“ (str. 2 posudku a str. 2 a 3 protokolu). Ve stanovisku k sazebnímu zařazení ze dne 8. 2. 2007 celní ředitelství uvedlo, že vzorek je „[ř]ezaná tabáková směs, zabalená do hnědého papíru a neodžilovaného tabákového listu“ (str. 1, obdobně srov. protokol o zkoušce ze dne 24. 1. 2007, PH3179/06-422). Dále podotklo, že u doutníků není připuštěno „balení do papíru tak jako je tomu u posuzovaného vzorku, kdy lze mít za to, že papír v tomto případě nahrazuje krycí list, a takto upravený výrobek je následně zabalen do neodžilovaného tabákového listu“. Podle odborného vyjádření CTL ze dne 22. 10. 2010 je výrobek Gullivers Extra „řezaná tabáková směs, zabalená do hnědého papíru a neodžilovaného přeschlého tabákového listu“ (str. 4). Na str. 9 tohoto vyjádření je uvedeno, že „náplň je zabalena do papíru; k papíru je přilepen a následně kolem něj omotán přeschlý krycí neodžilovaný tabákový list“, obdobně viz str. 17, kde se uvádí, že výrobek „obsahuje jako vázací list papír, který se u běžně dostupných ‚suchých‘ doutníků nepoužívá.“ Podle znaleckého posudku J. S. ze dne 16. 5. 2012 (č. 1/20/2012) je vnitřní obal výrobku (vázací list) „podélně slepený papír šedo-hnědé barvy“. Vrchní obal (krycí list) je zhotoven z tabákového listu (str. 50 a str. 52, obdobně srov. znalecký posudek J. S. ze dne 18. 10. 2007, č. 1/10/2007, str. 10, 11 a 13). Obdobný závěr obsahovalo i sdělení J. S. ze dne 20. 9. 2006, ze kterého však není zcela zřejmé, zda se vztahovalo k doutníkům Gullivers Standard či Gullivers Extra. Odlišné stanovisko obsahovaly závazné informace o sazebním zařazení zboží slovenského a polského celního orgánu z roku 2006, podle kterých je vázací list

výrobku *Gullivers Extra* vyroben z rekonstituovaného tabáku, resp. archu tabáku. Tento závěr však nemohl vyvrátit jednoznačné výsledky většiny ostatních znaleckých posudků a vyjádření (rovněž s přihlédnutím ke skutečnosti, že mezi účastníky panovala ve vztahu ke složení vázacího listu shoda).

69. Podle § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 30. 4. 2011 platilo, že doutníky a cigarillos se rozumí „*tabákové smotky, které se kouří jako takové a které*

1. obsahují výlučně přírodní tabák,
2. mají krycí list z přírodního tabáku,
3. obsahují tabákovou náplň, krycí list v normální barvě doutníku zakrývající celý výrobek včetně případného filtru, ale nezakrývající náustek v případě náustkových doutníků, a vázací list, oba listy z rekonstituovaného tabáku, jejichž jednotková hmotnost činí bez filtru nebo náustku nejméně 1,2 g a krycí list je vinutý ve tvaru spirály v ostrém úhlu nejméně 30° k podélné ose tabákového smotku,

nebo

4. obsahují tabákovou náplň, krycí list v normální barvě doutníku z rekonstituovaného tabáku zakrývající celý výrobek včetně případného filtru, ale nezakrývající náustek v případě náustkových doutníků, jejichž jednotková hmotnost činí bez filtru nebo náustku nejméně 2,3 g a venkovní obvod minimálně jedné třetiny délky tabákového smotku je nejméně 34 mm“.

Citované znění zákona o spotřebních daních odpovídá evropské právní úpravě, a to čl. 3 směrnice 95/59/ES ve znění čl. 3 směrnice 2002/10/ES, podle kterého „[z]a doutníky nebo doutničky, jsou-li určeny ke kouření v daném stavu, se považují

1. tabákové smotky tvořené zcela ze surového tabáku;
2. tabákové smotky s krycím listem ze surového tabáku;
3. tabákové svitky, naplněné drcenou tabákovou směsí, s krycím listem v obvyklé barvě doutníku, jenž

kryje celý výrobek, případně i filtr, avšak ne náustek v případě doutníků s náustkem, a s obalovým

listem, obojí z rekonstituovaného tabáku, činí-li jejich jednotková hmotnost bez filtru nebo náustku nejméně 1,2 g a je-li obal přiložen ve tvaru šroubovice pod ostrým úhlem nejméně 30° k podélné ose doutníku;

4. tabákové svitky, naplněné drcenou tabákovou směsí, s krycím listem v obvyklé barvě doutníku

z rekonstituovaného tabáku, jenž kryje celý výrobek, případně i filtr, avšak ne náustek v případě doutníků s náustkem, činí-li jejich jednotková hmotnost bez filtru nebo náustku nejméně 2,3 g a je-li obvod nejméně jedné třetiny délky alespoň 34 mm.“

70. Podle § 101 odst. 5 zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 30. 4. 2011 pak platilo, že „[d]outníky a cigarillos se pro účely tohoto zákona rozumí také výrobky s krycím listem z přírodního tabáku nebo s krycím listem a vázacím listem z rekonstituovaného tabáku nebo s krycím listem z rekonstituovaného tabáku, které obsahují částečně i jiné látky než tabák a které splňují ostatní podmínky uvedené v odstavci 3 písm. b).“ Toto ustanovení odpovídá čl. 7 směrnice 95/59/ES, podle kterého „[z]a doutníky a doutničky se považují rovněž výrobky skládající se částečně z jiných látek než z tabáku, které jinak splňují kritéria uvedená v článku 3, mají-li

-krycí list ze surového tabáku nebo

-krycí a obalový list z obnoveného tabáku nebo

-krycí list z obnoveného tabáku.

71. Krajský soud správně dovodil a mezi účastníky řízení ostatně nebylo sporné (viz vyjádření stěžovatele k žalobě), že postačuje, aby tabákový výrobek, který má být posouzen jako doutník, naplnil podmínky pouze jednoho z výše citovaných bodů § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních, resp. čl. 3 směrnice 95/59/ES. Opačný závěr by byl nelogický, nebylo by například možné, aby jeden tabákový výrobek měl krycí list z přírodního tabáku (bod 2.) a zároveň z rekonstituovaného tabáku (bod 4.).

72. Zároveň ovšem platí, že předmětné ustanovení jednoznačně definuje, že se musí jednat o tabákový smotek a připouští-li jeho existenci v podobě tabákové náplně (drcené tabákové směsi podle směrnice), přesně popisuje nároky kladené na krycí nebo vázací list doutníku. Zároveň z tohoto ustanovení nelze nijak dovodit, že by v případě doutníků obsahujících tabákovou náplň mohl být vázací list tvořen jiným než tam definovaným materiálem, např. papírem. Ustanovení § 101 odst. 5 zákona o spotřebních daních pak jednoznačně navazuje na § 101 odst. 3 písm. b) téhož zákona, neboť mimo jiné požaduje splnění tam uvedených podmínek. Z důkazů provedených ve správním i soudním řízení vyplynulo, že vázací list výrobku Gullivers Extra je vyroben z papíru, a že pouze krycí list tohoto výrobku je zhotoven z tabákového listu. Je tedy zřejmé, že předmětný výrobek nenaplňuje požadavky § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních.

73. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že výrobek Gullivers Extra nesplňuje formální znaky doutníku ve smyslu § 101 odst. 3 písm. b), resp. § 101 odst. 5 zákona o spotřebních daních, protože jeho vázací list je zhotoven z papíru.“

Žalobkyně tvrdí, že shora uvedeným, a nutno říci zcela jasně formulovaným právním názorem Nejvyššího správního soudu, tedy že výrobek Gullivers Extra nesplňuje formální znaky doutníku ve smyslu § 101 odst. 3 písm. b), resp. § 101 odst. 5 zákona o spotřebních daních, protože jeho vázací list je zhotoven z papíru, není krajský soud v dalším řízení vázán, protože dle ní předložila další důkazy přinášející změnu skutkových zjištění a právních poměrů (srovnej se závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu obsaženými v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č.j. 9 Afs 59/2007-56).

Dle krajského soudu tomu tak ale není, taková situace v dalším řízení po vrácení věci kasačním soudem nenastala. Předně, žádný ze žalobkyní předložených důkazů v dalším řízení nezpochybnil závěr Nejvyššího správního soudu, že vázací list výrobku Gullivers Extra je vyroben z papíru. Tato skutečnost vyplynula z řady důkazů, včetně znaleckých posudků, které také Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí konstatoval (viz jeho bod 68.). Jak ovšem také správně uvedl, tato skutečnost byla mezi oběma účastníky sporu do té doby zcela nesporná. Teprve po vrácení věci krajskému soudu přišla žalobkyně s tvrzením, že nebyla a měla by být zkoumána povaha tohoto papíru, že se jedná v podstatě o nabělenou buničinu.

Krajský soud k tomu uvádí, že ani žádný z nově předložených důkazů do té doby nespornou a spolehlivě prokázanou skutečnost, že vázací list výrobku Gullivers Extra je vyroben z papíru, nezpochybnil. Naopak. Také znalecký posudek znalce Petra Haka č. 06-01/2015, který posuzoval rozhodný výrobek, tedy výrobek Gullivers Extra z roku 2006, o jehož povahu je veden spor, obsahuje při popisu výrobku na str. 4 údaj, že „Vnitřní obal (vázací list) je podélně slepený papír šedo-hnědé barvy.“ Tento závěr prokazuje i barevná fotografie výrobku, jež tvoří přílohu 2. posudku.

Krajský soud proto uzavírá, že v dalším řízení bylo v podstatě potvrzeno to, co již bylo spolehlivě prokázáno v řízení původním, tedy že vázací list výrobku Gullivers Extra tvoří papír. Jaké je přesně složení tohoto papíru pak dle krajského soudu (ve světle názoru Nejvyššího správního soudu) není pro posouzení charakteru daného výrobku relevantní. Je nepochybné, že o papír se jedná. Nové tvrzení žalobkyně nesoucí se v duchu, že „není papír jako papír“, tak vyznívá spíše účelově. O nemožnosti aplikovat při posuzování této problematiky vyhlášku č. 344/2003 Sb. již pojednal krajský soud výše. Proto krajský soud zamítnul její návrh na provedení důkazu znaleckým posudkem, který by složení papíru tvořícího vázací list přesně charakterizoval.

Další nové tvrzení žalobkyně spočívalo v úvaze, že i když je vázací list daného výrobku vyroben z papíru, jedná se o tzv. jinou látku, kterou předvídá jak ustanovení § 101 odst. 5 zákona o spotřebních daních, tak čl. 7 směrnice 95/59/ES. Vytýkala Nejvyššímu správnímu soudu, že ve svých úvahách na tuto skutečnost zapomněl a nevypořádal se s ní.

K tomu krajský soud předně konstatuje, že se opět nejedná o změnu skutkových zjištění či právních poměrů, která by znamenala, že krajský soud není právními názory kasačního soudu obsaženými ve zrušujícím rozsudku vázán. Jak je patrné, ze shora uvedené citace části odůvodnění rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, tak ten při vymezení ustanovení, která jsou pro posouzení dané věci relevantní, výslovně a v úplnosti citoval jak ustanovení § 101 odst. 5 zákona o spotřebních daních, tak čl. 7 směrnice 95/59/ES. Tedy ta ustanovení, která obsahují zmínku o přípustnosti jiných látek, než tabáku, v doutnících. Nejvyšší správní soud si tedy byl shora uvedených ustanovení plně vědom, přesto dopěl k závěrům shora uvedeným. Zcela zřetelně tak dal najevo, že v kontextu všech relevantních ustanovení zákona o spotřebních daních (potažmo směrnice 95/59/ES.) má skutečnost, že vázací list výrobku je vyroben z papíru, bez nutnosti zkoumat další okolnosti, za následek závěr, že takový výrobek nelze považovat za doutník. Tedy, že na tento závěr nemá vliv ani zmínka o přípustnosti jiných látek v doutnících, o níž se zmiňuje § 101 odst. 5 zákona o spotřebních daních, tak čl. 7 směrnice 95/59/ES.

Jinými slovy, že pokud uvedené předpisy připouštějí, že doutníky mohou částečně obsahovat i jiné látky, než tabák, nerozumí se tím možnost vyrábět vázací list z papíru. Takový výrobek zákonné znaky doutníku bez dalšího nenaplní. Na tomto závěru nic nemění fakt, že se této problematice Nejvyšší správní soud v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně nevěnoval. Nelze ovšem učinit jiný závěr, než že ji považoval pro posouzení charakteru výrobku Gullivers Extra za irrelevantní, neboť svůj závěr, že daný výrobek nelze považovat za doutník, formuloval zcela jasně a při znalosti všech relevantních zákonných ustanovení. Jak už krajský soud uvedl, skutkový ani právní stav ohledně posouzení této otázky se po vrácení věci k dalšímu řízení nikterak nezměnil. Neměl tedy jediný důvod, aby uvedený právní názor Nejvyššího správního soudu nerespektoval.

Krajský soud tedy uzavírá, že v dalším řízení po vrácení věci nezjistil oproti době, kdy ve věci vydal Nejvyšší správní soud zrušující rozsudek, žádnou změnu skutkového stavu, ani právních poměrů, neshledal ani existenci jiné pozdější judikatury Nejvyššího správního soudu, se kterou by byl uvedený rozsudek v nesouladu. Právními názory Nejvyššího správního soudu vyslovenými v rozsudku

ze dne 19. 12. 2014, č.j. 8 Afs 17/2013-179, byl tedy ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. plně vázán.

Krajský soud považuje za vhodné ještě připomenout, že žalobkyně přišla s tvrzením, že pro posouzení charakteru výrobku Gullivers Extra je rozhodné zkoumat povahu materiálu, z něhož je vyroben jeho vázací list, jakož i s tvrzením, že i papírový vázací list je možno podřadit pod jiné látky, jejichž přípustnost zmiňují shora již několikrát zmiňovaná ustanovení zákona o spotřebních daních a směrnice 95/59/ES, až v dalším řízení před krajským soudem. Je tedy otázkou, zda se nejednalo o nové žalobní body, neboť dle § 71 odst. 2 s. ř. s. může žalobce rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Vystává tak otázka, zda se těmito novými tvrzení měl krajský soud v dalším řízení zabývat. Krajský soud tak nakonec učinil, neboť při posouzení povahy těchto námitek dospěl k závěru, že jimi žalobkyně pouze rozhojňuje svoji argumentaci, na základě které se od počátku snažila prokázat, že výrobek Gullivers Extra naplňuje všechny zákonné znaky doutníku. Důvodnými však tato tvrzení neshledal.

Na základě shora uvedených závěrů proto krajský soud dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnul žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. prosince 2010, č.j. 2694-3/210-060100-21, kterým byla vyměřena spotřební daň toliko u výrobku Gullivers Extra (výrok IV. tohoto rozsudku), jakož i žaloby proti těm výrokům rozhodnutí žalovaného ze dne 22. prosince 2010, č.j. 2677-3/210-060100-21 a č.j. 2678-3/210-060100-21, kterými byla vyměřena spotřební daň u výrobku Gullivers Extra (věty druhé výroků II. a III. tohoto rozsudku).

XVIII. Náklady řízení

A. Soudní poplatek

Pokud jde o problematiku soudního poplatku, krajský soud odkazuje plně na odstavce 94. a 95. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č.j. 8 Afs 17/2013-179. Výsledkem tam obsažených úvah kasačního soudu byl jeho závěr, že žalobkyně měla zaplatit soudní poplatek pouze za jednu žalobu, tedy ve výši 2. 000,- Kč. Ne tedy 16. 000,-, jak ji stanovil krajský soud. Ve vztahu k zaplacené částce 14. 000,- Kč (za zbývajících sedm žalob) měl krajský soud postupovat podle § 10 odst. 1 věty druhé zákona o soudních poplatcích. Tento právní názor Nejvyššího správního soudu našel odezvu ve výroku V. tohoto rozsudku.

B. Poměr úspěchu

Dle § 60 odst. 1 s. ř. s. nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů. Z povahy věci se poměrem rozumí poměr mez úspěchem stran soudního sporu.

V dané věci z osmi žalobami napadených rozhodnutí, když žaloby byly spojeny dle § 39 odst. 1 s. ř. s. ke společnému projednání, bylo pět rozhodnutí žalovaného zrušeno úplně, 2 rozhodnutí žalovaného byla zrušena částečně (pouze v některých

výrocích, ve zbytku byly žaloby zamítnuty), žaloba proti jednomu rozhodnutí žalovaného byla zamítnuta.

V pěti věcech byla tedy úspěšná žalobkyně, v jedné věci byl úspěšný žalovaný, dvě věci skončily „remízou“. Krajský soud tedy vyšel ze závěru, že v pěti věcech byla úspěšná žalobkyně, v jedné žalovaný. „Nerozhodné“ věci do dalšího výpočtu logicky nezahrnul. Žalobkyně měla tedy úspěch z 83,3 %, žalovaný ze 16,7%. Protože se poměr úspěchů obou stran započte, provedl krajský soud následně daný zápočet ($83,3\% - 16,7\% = 66,6\%$). Žalobkyně tedy měla úspěch v rozsahu 66,6%. Vypočtený poměrem tedy krajský soud pokrátí níže konkrétně vyčíslenou výši nákladů úspěšnějšího účastníka (tedy žalobkyně) a výsledná částka bude nákladovým výrokem soudu tomuto účastníkovi na úkor protistrany (tedy žalovaného) přiznána.

Krajský soud dále dodává, že ze zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu rozhodně nevyplývá, jak se domnívá žalobkyně, že Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že žalobkyně by měla mít za takové situace nárok na náhradu nákladů v plné výši, tedy že by nemělo být přihlédnuto k poměru úspěchu. Pouze uvedl na správnou míru výpočet krajského soudu ohledně výše nákladů původního řízení před krajským soudem na straně žalobkyně, kdy krajský soud pochopitelně s ohledem na výrok svého původního rozsudku ve věci vycházel z plného úspěchu žalobkyně. Rozhodně však Nejvyšší správní soud nekonstatoval, že by takto jím uvedenou výši nákladů původního řízení před krajským soudem nemohl v dalším řízení krajský soud ponížít s ohledem na poměr úspěchu žalobkyně ve věci.

C. Náklady žalobkyně v původním řízení před krajským soudem

Krajský soud zdůrazňuje, že ohledně výše nákladů tohoto řízení byl vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku, konkrétně v jeho odstavcích 97. až 99., v nichž provedl konkrétní výpočet výše nákladů tohoto řízení na straně žalobkyně pro případ jejího plného úspěchu ve věci (viz výše).

Tyto náklady sestávají z následujících položek:

a) zaplacený soudní poplatek – 2. 000,- Kč

b) odměna advokáta – celkem 4 úkony právní služby - převzetí a příprava zastoupení, seps žaloby, replika žalobkyně, účast při jednání soudu - § 11 odst. 1 písm. a/ a d/ vyhl. č. 177/1996 Sb. ve znění vyhlášky č. 486/2012 Sb.

2 úkony před účinností vyhlášky č. 486/2012 Sb. - § 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 cit. vyhlášky

- převzetí a příprava zastoupení – 2. 100,- Kč + (7x 1.050,- Kč) – **9. 450,- Kč**
- seps žalob – 2. 100,- Kč + (7x 1.050,- Kč) – **9. 450,- Kč**

2 úkony po účinnosti vyhlášky č. 486/2012 Sb. - § 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 cit. vyhlášky

- replika žalobkyně z 15. 1. 2013 – (8x 3. 100,- Kč) - **24. 800,- Kč** (§ 12 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění vyhlášky č. 486/2012 Sb.)

- účast při jednání soudu dne 22. 1. 2013 – (8x 3. 100,- Kč) - **24. 800,- Kč** (§ 12 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění vyhlášky č. 486/2012 Sb.)

c) náhrada hotových výdajů – 18 x 300,- Kč – **5. 400,- Kč** (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky)

d) náhrada jízdného (jízda osobním vozem advokáta na jednání soudu na trase Praha – Hradec Králové a zpět; podrobně vyúčtováno na čl. 317 až 320 soudního spisu) – **1. 663,- Kč**

e) náhrada za ztrátu času (za 6 půlhodin za cestu na jednání soudu dne 22. 1. 2013 na trase Praha – Hradec Králové a zpět) – **600,- Kč** (toto je jediná odchylka od výpočtu Nejvyššího správního soudu; tuto částku uplatnila žalobkyně ve svém podání ze dne 8. 10. 2015 a krajský soud ji shledal důvodnou)

f) DPH (21% z částky 76.163,- Kč – součet položek b), c), d), e); zástupce žalobkyně je registrován jako plátce DPH) – **15. 994,- Kč**

Celkem: 94. 157,- Kč, z toho 66,6% = **62.709,- Kč**

D. Náklady žalobkyně v řízení před Nejvyšším správním soudem

Náklady řízení před Nejvyšším správním soudem uplatnila žalobkyně ve svém podání ze dne 8. 10. 2015. Krajský soud zdůrazňuje, že je návrhem účastníka, kterým uplatňuje náklady řízení vázán v tom směru, že nemůže účastníkovi přiznat vyšší náhradu nákladů řízení, než kterou účastník sám uplatnil. A to i kdyby dospěl k závěru, že s ohledem na znění advokátního tarifu by účastník mohl na odměně za úkony právní služby poskytnuté mu jeho advokátem požadovat částku vyšší. Je totiž plně na účastníkovi, zda vůbec bude náhradu nákladů řízení uplatňovat, případně v jaké výši.

Žalobkyně požadovala úhradu těchto položek:

a) odměna advokáta – 7 úkonů právní služby (7 x 3.100,- Kč) – 2 vyjádření k návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 22. 3. 2013, replika ze dne 30. 4. 2013, vyjádření ze dne 8. 12. 2013, replika ze dne 18. 3. 2014 a replika ze dne 26. 11. 2014 – **21. 700,- Kč**

b) náhrada hotových výdajů – 7 x 300,- Kč – **2. 100,- Kč** (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky)

c) DPH (21% z částky 23.800,- Kč – součet položek a), b); zástupce žalobkyně je registrován jako plátce DPH) – **4. 998,- Kč**

Celkem: 28. 798,- Kč, z toho 66,6% = **19.179,- Kč**

E. Náklady žalobkyně v dalším řízení před krajským soudem

Náklady dalšího řízení před krajským soudem uplatnila žalobkyně rovněž v podání ze dne 8. 10. 2015. V souvislosti s tím opakuje krajský soud svoji již shora uvedenou úvahu, že je návrhem účastníka, kterým uplatňuje náklady řízení vázán v tom směru, že nemůže účastníkovi přiznat vyšší náhradu nákladů řízení, než kterou účastník sám uplatnil. A to i kdyby dospěl k závěru, že s ohledem na znění advokátního tarifu by účastník mohl na odměně za úkony právní služby poskytnuté mu jeho advokátem požadovat částku vyšší. Je totiž plně na účastníkovi, zda vůbec bude náhradu nákladů řízení uplatňovat, případně v jaké výši.

Žalobkyně požadovala úhradu těchto položek:

- a) **odměna advokáta** – 4 úkony právní služby (4 x 3. 100,- Kč) – vyjádření ze dne 10. 3. 2015, sdělení s vyjádřením ze dne 8. 4. 2015, rekapitulace ze dne 24. 9. 2015, účast na jednání soudu dne 6. 10. 2015 – **12. 400,- Kč**
- b) **náhrada jízdného** (jízda osobním vozem advokáta na jednání soudu na trase Praha – Hradec Králové a zpět; podrobně vyúčtováno na čl. 532 soudního spisu) – **1. 236,- Kč**
- c) **náhrada za ztrátu času** (za 6 půlhodin za cestu na jednání soudu dne 22. 1. 2013 na trase Praha – Hradec Králové a zpět) – **600,- Kč**
- d) **DPH** (21% z částky 14.236,- Kč – součet položek a), b) c); zástupce žalobkyně je registrován jako plátce DPH) – **2. 990,- Kč**

Celkem: 17. 226,- Kč, z toho 66,6% = 11.473,- Kč

F. Celková výše nákladů řízení na straně žalobkyně

Krajský soud nepřehlédl, že žalobkyně účtovala ve svém podání ze dne 8. 10. 2015 na nákladech řízení rovněž částku 156.000,- Kč, která představuje žalobkyní zaplacenou odměnu za zpracování znaleckých posudků a odborných vyjádření a kterou dokladovala fotokopii faktur vystavených soudními znalci. Tuto částku však žalobkyni jako důvodné náklady soudního řízení nepřiznal. Jednalo se totiž o náklady, které žalobkyně vynaložila v souvislosti s obstaráním důkazů, které předložila na podporu svých žalobních tvrzení. Tyto důkazy, tedy znalecké posudky a odborná vyjádření, nechala žalobkyně vyhotovit o své vůli, bez toho, že by k tomu byla krajským soudem vyzývána nebo že by krajský soud dal žalobkyni k takovému postupu souhlas. Jednalo se tedy o její vlastní aktivitu a její vlastní riziko při vynaložení těchto nákladů. Některé z obstaraných znaleckých posudků či odborných vyjádření pak ani neměly pro posouzení věci význam.

Shora uvedené náklady žalobkyně představující odměnu, kterou zaplatila autorům znaleckých posudků a odborných vyjádření, které si v průběhu soudního řízení z vlastního popudu objednala, nepředstavují dle krajského soudu důvodně vynaložené náklady soudního řízení ve smyslu shora citovaného zákonného ustanovení.

S ohledem na shora uvedené tedy vzniklo žalobkyni vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem v celkové výši **93.361,- Kč**.

Náklady řízení je žalovaný povinen zaplatit podle výroku č. VI. tohoto rozsudku zástupci žalobkyně, neboť je advokátem (viz § 64 s. ř. s. a § 149 odst. 1 o. s. ř.).

Poučení :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.)

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 13. října 2015

JUDr. Jan Rutsch, v.r.
předseda senátu