



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Miroslavy Honusové v právní věci žalobkyně **L. D.**, v řízení zastoupené Mgr. Danielem Keprtou, advokátem se sídlem Ostrava-Moravská Ostrava, Dlouhá 6, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, Praha 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 23.10.2006 č.j. 6635-02/06-1401-21, ve věci spotřební daně,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalobkyně je povinna zaplatit České republice na náhradě nákladů řízení částku 475,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet Krajského soudu v Ostravě č.ú. 19-4123761/0710, variabilní symbol 2239000213.

O d ů v o d n ě n í :

A.

Vymezení věci

Žalobkyně se žalobou doručenou soudu v zákonné lhůtě domáhá zrušení rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 podle § 82 odst. 1 zák. č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, na Generální ředitelství cel – dále jen „žalovaný“) ze dne 23.10.2006 č.j. 6635-02/06-1401-21, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu Karviná ze dne 13.6.2006 č.j. 52164-05/06-1461-024, kterým Celní úřad Karviná (dále jen „celní úřad“) stanovil základ daně a vyměřil žalobkyni daň z tabákových výrobků – zboží označeného obchodním označením X (dále jen „X“) a X (jen „X“).

B.

Stanoviska účastníků řízení a důkazní návrhy

Žalobkyně namítá, že:

- 1) prvostupňové rozhodnutí je postiženo neúplným názvem, množstvím a sazbou daně, kdy není zřejmé, zda a případně o jaké zboží žalobkyně se jedná, z platebního výměru není patrné, zda žalobkyně měla tyto výrobky skladovat či dopravovat, přičemž k téže odvolací námitce žalovaný uvedl, že výrobky jsou dostatečně identifikovány, a to označením i množstvím;
- 2) předmětné zboží není předmětem daně z tabákových výrobků. Závěr žalovaného o tom, že by tyto výrobky měly být předmětem spotřební daně, nemá oporu v provedených skutkových zjištěních. Z žalovaným odkazovaných analýz Celně technické laboratoře (dále jen „CTL“), jakož i z žalobkyní předložených dalších listin jednoznačně vyplývá, že zajištěné zboží nelze bez další úpravy kouřit, proto o něm nelze tvrdit, že by toto zboží bylo „použitelné ke kouření“ ve smyslu § 101 odst. 3 písm. c) bodu 2. zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném v roce 2005 (dále jen „ZSD“); nelze tak dle žalobkyně souhlasit s žalovaným v tom, že vše, co pochází z tabáku, podléhá spotřební dani, byť je toto pro svou kvalitu pro většinu kuřáků ke kouření nevhodné. Nelze odhlížet ani od obecného vnímání předmětných výrobků ve společnosti, kdy většina společnosti vnímá tyto výrobky jako ke kouření nevhodné;
- 3) Státní zemědělská a potravinářská inspekce (dále jen „SZPI“) není oprávněna vypracovávat znalecké posudky, když není zapsána v příslušném seznamu Ministerstva spravedlnosti ČR. Tato organizační složka státu navíc dle zák. č. 146/2002 Sb. není oprávněna poskytovat vyjádření a stanoviska k aplikaci ZSD;
- 4) zajištěné zboží není tabákovým odpadem, ale jinak děleným tabákem; ve věci navíc nebylo nikdy zjišťováno, zda se vůbec jedná o odpad, natož tabákový, v řízení nebyly provedeny žádné důkazy o tom, jak, kdy nebo při čem předmětné zboží vzniklo;
- 5) předmětné výrobky jsou duplicitně zdaňovány jednak u prodejců, jednak u dovozců;
- 6) pokud byl v řízení proveden důkaz zkouškou kouření předmětného zboží,
 - a) tímto důkazem mohlo být objasněno jen, zda surovina hoří (otázka, zda ji lze kouřit, je otázkou zcela jinou), a pokud tato surovina hořela, můžeme o jakékoli surovině, z níž se podaří vyrobit cigaretu a která bude hořet, tvrdit, že se dá kouřit;

- b) žalobce ani jeho zástupce nevědí, co vlastně bylo zapáleno, v čem to bylo zkoumáno, odkud to pochází a jak se to dostalo do dispozice žalovaného;
 - c) důkaz měl být proveden ve správním řízení před vydáním napadeného rozhodnutí. Žalovaný se návrhem tohoto důkazu snažil napravit svou liknavost a nedostatek zjištění skutkového stavu ve správním řízení, což je nepřípustné. Dodává, že krajský soud dokazování navíc v tomto soudním řízení nedoplňoval, ale zcela nahradil, kdy veškeré rozhodné otázky nebyly zkoumány v příslušném správním řízení, ale až před soudem;
 - d) pokud tak měl soud snahu odstranit rozpory v jednotlivých posudcích, pak měl tyto odstranit ve vztahu ke každému jednotlivému posudku a neprovádět další dokazování před tím, než by jednotlivým zpracovatelům posudků byla dána možnost obhájení jejich závěrů. Nejvyšší správní soud se ve zrušujícím rozsudku neomezil jen na závěr, že „posudek“ SZPI může být v tomto řízení užít jako důkaz, ale konstatoval též, že SZPI dospěla k závěru, že zajištěné výrobky lze kouřit, aniž by uvedla jakékoli odůvodnění. Mělo být proto na SZPI, aby tento nedostatek odstranila. Pokud snad žalovaný zpochybňuje znalecký posudek Ing. J. ve vztahu k otázce, kde vzal vstupní informace, i tuto jasnost lze dokazováním doplnit;
 - e) při této zkoušce byla porušena „rovnost zbraní“ – zkoušku provedla osoba, která byla zaměstnancem celní správy, navíc byla laická ke kouření jako takovému. Žalobkyni bylo přitom znemožněno provést tuto zkoušku osobně nebo prostřednictvím její osoby;
 - f) provedením této laické zkoušky byla popřena existence i smysl znalců i systém soudního znalectví vůbec;
- 7) správní řízení jsou vedena vůči jednotlivým koncovým podnikatelům, kteří celou situaci nijak nezpůsobili, a to přesto, že povinnost odvodu spotřební daně je již na dovozci;
- 8) jediný posudek, který skutečně zkoumal zboží zabavené u žalobkyně, je posudek CTL, který se k otázce způsobilosti ke kouření vyjadřuje negativně;
- 9) nemůže být jedno, jak správní orgány právně kvalifikují předmětné zboží, když protiprávní kvalifikaci určené správními orgány se žalobkyně bránila a mělo-li být zboží kvalifikováno jinak, pak byla žalobkyni vzata možnost obrany. Tvrdí proto, že zboží zajištěné u žalobkyně není tabákovým odpadem, neb k tomu žalovaný nikdy nic nezjišťoval,
- 10) zástupce dodavatele předmětného zboží p. K. byl 10.2.2009 zproštěn v trestní věci Krajským soudem v Hradci Králové obžaloby. V jeho věci byla argumentace obžaloby prakticky totožná a jedním ze stěžejních důkazů byl posudek SZPI předložený v tomto řízení. Tuto námitku vznáší:
- a) k otázkám duplicitního zdanění zboží, a
 - b) k otázce právního posouzení, zda předmětné zboží je vybraným výrobkem a předmětem spotřební daně;
- 11) poukazuje na rozpor vnitrostátní právní úpravy se Směrnicí Rady ES č. 95/59/ES, dle které má být za tabák ke kouření považován tabákový odpad, který je určen (nikoli použitelný, vhodný) ke kouření; navíc i krajský soud v předcházejících rozhodnutích konstatoval rozpory v tomto výkladu – měl proto položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU podle čl. 267 Smlouvy o fungování EU;
- 12) namítá nejednotnost v rozhodovací praxi celních orgánů při posuzování zboží X a X;
- v této souvislosti navrhl doplnit dokazování o tyto důkazy:

- α) dotaz na SZPI – jak ke svým závěrům dospěla, případně výslech autora „posudku“ SZPI,
- β) výslech Ing. J.,
- γ) dotaz na společnost Analab – zda, proč a jak provedla předmětné analýzy, doložení akreditací k provedení předmětné zkoušky,
- δ) dotazy u pánů
- a) B.,
 - б) K. (příp. u L.T.B.C. spol. s r.o.),
 - в) M.a (příp. u Erik Machart, s.r.o.),
 - г) B.,
- zda i u nich probíhalo obdobné daňové řízení a s jakým výsledkem,
- ε) stejný dotaz na
- a) Generální ředitelství cel,
 - б) Celní ředitelství Ostrava,
 - в) Celní ředitelství Hradec Králové,
 - г) Celní úřad Olomouc,
 - д) Celní úřad Hradec Králové,
- ζ) dotaz na Celní ředitelství Hradec Králové, zda trestní stíhání p. K. nesměřovalo i ke zboží, které bylo zabaveno žalobkyni a je předmětem tohoto řízení;
- η) demonstrace kouření figurantem žalobkyně v té části, kterou před soudem provedl figurant žalovaného;
- θ) demonstrace hoření či kouření jiných komodit jako je listí, kůra stromů aj.;
- ι) spis Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 351/2006;
- κ) spis Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 171/2006;
- λ) rozhodnutí Celního ředitelství Olomouc ze dne 4.2.2008 č.j. 891/08-1301-21;
- μ) rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 19.2.2008 č.j. 227-02/08-140100-21;
- ν) protokol Celního úřadu Ostrava ze dne 8.4.2008 č.j. 3925/08-146300-010;
- ξ) rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 28.12.2006 č.j. 15362-07/06-1601-21;
- ο) rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 5.5.2009 č.j. 5948-2/2009-160100-21;
- π) rozhodnutí Celního úřadu Svitavy ze dne 13.8.2009 č.j. 5943/2009-116400-021;
- ρ) rozhodnutí Celního úřadu Svitavy ze dne 17.8.2009 č.j. 5442/2009-116400-021;
- σ) dotazy na
- a) Generální ředitelství cel,
 - б) Celní úřad Ostrava,
 - в) Celní úřad Valašské Meziříčí,
 - г) Celní úřad Olomouc,
 - д) Celní úřad Hradec Králové,
 - е) Celní úřad Plzeň,
 - ж) Celní úřad Svitavy,
 - з) Celní ředitelství Ostrava,
 - и) Celní ředitelství Olomouc,
 - й) Celní ředitelství Hradec Králové,
 - κ) Celní ředitelství Praha,
- zda v případě zboží X a X existují daňová řízení, místní šetření či daňové kontroly, jež byly ukončeny zastavením daňového řízení, vrácením dotčeného zboží daňovému subjektu, a z jakých důvodů k tomu došlo;
- τ) rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 9.2.2009 sp. zn. 6 T 1/2008;

- u) dotaz na Generální ředitelství cel, zda v souvislosti se spotřební daní z tabákových výrobků distribuovaných pod názvem X a X byla prvotním a dalším distributorům:
- a) L.T.B.C. spol. s r.o.,
 - b) Erik Machart s.r.o.,
 - b) Mgr. P. B.,
 - g) P. B.,
- vyměřena, doměřena a zaplacená spotřební daň z tabákových výrobků za daňové období 2004 a 2005, případně zda u těchto osob byla provedena daňová kontrola či jiný kontrolní úkon;
- φ) pro případ pozitivní odpovědi na dotaz ad u), nechť Generální ředitelství cel uvede konkrétní skutečnosti vztahující se k jeho činnosti ve věcech spotřební daně u dotčených osob a výsledky a závěry této jeho činnosti;
- χ) pro případ negativní odpovědi na dotaz ad u), z jakého důvodu tato daň dosud u těchto povinných osob vyměřena, doměřena a zaplacená nebyla, a z jakého důvodu nebyla provedena daňová kontrola či jiný kontrolní úkon, když již déle než 8 let má Generální ředitelství cel k dispozici informace potřebné k doměření daně, jak toto celní úřady učinily u koncových prodejců;
- ψ) protokol Celního úřadu Ostrava ze dne 8.4.2008 č.j. 3925/08-146300-010 (vrácení obdobného zboží jinému daňovému subjektu v době, kdy bylo takové zboží u žalobkyně zajišťováno).

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. K jednotlivým žalobním bodům a vzneseným námitkám uvádí:

- 1) žalobkyně tuto námitku v odvolání neuplatnila. Tam uvedla jen, že má být platební výměr nepřezkoumatelný, když nebyly specifikovány žádné vybrané výrobky, přičemž současně uvedla, že se jedná zřejmě o výrobky distribuované pod obchodním názvem X a X, přičemž není na místě vyměřovat spotřební daň v sazbě „tabákový odpad upravený pro konečného spotřebitele“; v průběhu jednání navíc byla žalobkyně s tím, co celní úřad považuje za předmět daně, opakovaně seznámena;
- 2) předmětem spotřební daně jsou na základě § 101 odst. 3 písm. c) bodu 2. ZSD i veškeré ostatní výrobky z tabáku, byť nejsou vzniklé cílenou výrobou, nýbrž odpadem. Předmětem spotřební daně jsou tak veškeré v maloobchodě nabízené výrobky z tabáku, které je možno kouřit, nezávisle na jejich kvalitativním vybavení. Výraz „použitelný ke kouření“ zahrnuje i takové tabákové výrobky, které se prodávají za jiným účelem a jsou pro svou kvalitu pro většinu kuřáků pro kouření nevhodné. Tabák je vhodný, použitelný, resp. způsobit ke kouření a lze ho okamžitě po zpracování kouřit, pokud neprošel procesem, který by ho pro kouření funkčně znehodnotil;
- 3) kompetence SZPI jednoznačně plyne nejen ze zák. č. 146/2002 Sb., ale též z náležité akreditace (osvědčení č. 011/2005 pro zkušební laboratoř č. 1058.2 SZPI);
- 4) touto otázkou se žalovaný zabýval v napadených rozhodnutích, na která v tomto směru odkazuje;
- 5) žalovaný nemá jediného poznatku o daňovém řízení probíhajícím ohledně konkrétního předmětného zboží u dodavatelů;
- 6) a) - b) použitá plnička je zcela běžně na trhu od r. 2003 a byla spolu s dutinkami běžně distribuována v obchodní síti. To, co bylo naplněno, nejen hoří, ale jedná se o tabák použitelný běžným spotřebitelem, který pokud takovou surovinu bude chtít kouřit, tak ji vykouří. Před soudem při demonstraci použitá surovina není výrobkem původně zajištěným u žalobkyně (ty již byly zlikvidovány),

ale výrobkem druhově identickým. Žalobkyně se též dovolává znaleckého posudku Ing. J., který také nezkoumal přímo zboží zajištěné u žalobkyně, ale zboží druhově totožné.

- c) správce daně ani odvolací orgán neuzavřeli zjišťování skutkového stavu na základě nedostatečného dokazování a provedenou demonstrací nechtěli odstraňovat žádný nedostatek řízení, ale jen potvrdit správnost závěrů napadeného rozhodnutí;
 - d) posudek CTL je rozporný snad jen v tom, že zboží nebylo určeno ke kouření ihned, ale až po ubalení do dutinky, jak bylo demonstrováno;
 - 8) příčinou odlišného posouzení oproti původním posudku CTL, je použití odlišné plničky cigaret, která však byla prokazatelně na trhu již v době zajištění předmětného zboží žalobkyni;
 - 10) daňové řízení je vedeno samostatně a jeho výsledek není bezprostředně závislý na odsuzujícím či zprošťujícím rozsudku podle předpisů trestního práva;
 - 12) jednotlivými správci daně nebyly hodnoceny totožné důkazní prostředky, proto se nejedná o skutkově shodné případy, dále též jako k žalobnímu bodu 8).
- Dále uvedl, že pokud by byla předložena jakákoli komodita, a to i netabáková, kterou by bylo možno kouřit, pak by i tato podléhala spotřební dani.

Žalobkyně v závěrečném návrhu u dnešního jednání přednesla obsáhlou polemiku s posledním kasačním rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (rozsudkem ze dne 30.11.2012 č.j. 7 Afs 48/2012-23¹⁾):

- zdůrazňuje, že v době vydání platebního výměru vůči žalobkyni byl již vydán i platební výměr vůči Erik Machart s.r.o., což znamená nejen duplicitní zdanění, ale i porušení překážky litispendence, z čehož žalobkyně usuzuje na nicotnost platebního výměru pro absolutní nedostatek pravomoci správce daně o věci rozhodnout. Navíc bylo zahájeno daňové řízení i společnosti LTBC, jakkoli následně v důsledku laxního postupu celní správy k vyměření daně nedošlo. Žalobkyně má za absurdní, jak vůbec může celní správa argumentovat tím, že daňová povinnost vůči dovozcům je prekludována, když jsou to právě dovozci, kteří uvádějí předmětné zboží na trh a jsou v této své činnosti rozhodujícím článkem řetězce. Žalobkyně se nemůže ztotožnit a neztotožní se s ochranářským přístupem Nejvyššího správního soudu k takovému protiústavnímu postupu;
- žalobkyně znovu zdůrazňuje, že v jiném řízení Celní ředitelství Hradec Králové zrušilo rozhodnutí vůči koncovému prodejci jen proto, že probíhalo současně řízení vůči L.T.B.C. spol. s r.o. Není zřejmé, proč Celní ředitelství Ostrava, které je součástí téže české celní správy, postupovalo vůči žalobkyni jinak a na důvody odlišnosti tohoto postupu lze toliko dedukovat. Nic to však nemění na tom, že ve stejných případech bylo postupováno nestojně;
- u L.T.B.C. spol. s r.o. i Erik Machart s.r.o. veškerá činnost celní správy skončila vlastní nečinností a prekluzí práva vyměřit daň. Celní správa tak přenesla veškerou zátěž účelově na koncové prodejce, jen aby ochránila klíčové hráče na trhu, tedy dovozce, před jakoukoliv jejich daňovou povinností, což zjevně ukazuje na podivné vzájemné vztahy mezi celní správou a těmito subjekty. Bylo by možno usoudit i na naplnění znaků trestného činu zneužití pravomoci úřední osoby;

1) všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz

- ze shora uvedeného nelze uzavřít na nic jiného, než že tu v rozhodování celních orgánů byla nejednotnost víc než zjevná. Žalobkyně zcela nerozumí tomu, jak toto může Nejvyšší správní soud při svém rozhodování přehlížet. Žalobkyně již neví, co si více představit pod pojmem diskriminace;
- pokud Nejvyšší správní soud na str. 27 posledního kasačního rozhodnutí odkazuje žalobkyni na soukromoprávní ujednání s ostatními články obchodního řetězce, jedná se o absurdní a nesmyslný závěr, který je zcela v rozporu s jakoukoli životní realitou;
- pokud Nejvyšší správní soud na str. 28 hovoří o tápání a hledání řešení, právě tím žalobkyně celou dobu argumentuje. K tomuto tápání a hledání však došlo až v polovině roku 2005, tedy poté, co bylo již v roce 2004 předmětné zboží u žalobkyně zajištěno. Tedy i toto tápání a hledání řešení je změnou správní praxe nastalou až v roce 2005, která nemůže působit retroaktivně vůči skutku, který se udál v roce 2004;
- Nejvyšší správní soud navíc nemá pravdu v tom, že by snad tu bylo toto tápání či hledání již v roce 2004. V té době byla správní praxe zcela konzistentní a vedla celní orgány k závěrům, že předmětné zboží spotřební dani nepodléhá;
- závěr Nejvyššího správního soudu, že si žalobkyně měla být vědoma nebezpečí vyměření spotřební daně je zcela v rozporu s veškerým obsahem správního i soudního spisu. Z veškerého provedeného dokazování totiž vyplývá, že žalobkyně byla ujišťována dodavateli zboží znaleckými posudky, odbornými vyjádřeními, analýzami samotné CTL i dalšími stanovisky celní správy do roku 2004 vždy jen o tom, že předmětné zboží spotřební dani nepodléhá. Je tedy otázkou, na základě čeho měla vůbec uvažovat o tom, že by jí mohlo hrozit nebezpečí zdanění;
- zcela absurdní je již závěr Nejvyššího správního soudu o tom, že ochrana právní jistoty žalobkyně musí ustoupit fiskálním zájmům státu. Tento závěr představuje bezprecedentní excés, nejenom ze zákonnosti, ale i ze samotné ústavnosti. Tímto závěrem kasačního soudu se snad krajský soud ani nemůže cítit být vázán. Tento závěr zcela pošlapává základní práva žalobkyně na vlastnictví majetku a na spravedlivý proces.

Vše na žalobkyni (poslední rozhodnutí kasačního soudu nevyjímaje) působí dojmem, že veškeré státní orgány včetně Nejvyššího správního soudu jsou toliko vedeny snahou nevymoci daň u dovozců, naopak za každou cenu naplnit státní pokladnu zvýšenou aktivitou činěnou vůči koncovým prodejcům, kteří však vznik celé situace nemohli nikterak ovlivnit a na rozdíl od dovozců k tomu neměli ani příslušné prostředky. Jediným cílem je tedy snížení nákladů dovozců, což ovšem nelze jinak než přenosem daňové povinnosti na koncové prodejce. Nelze odhlížet od základních zásad řádné správy, které měly vést k vyměření daně u toho, kdo vůbec zboží na trh uvádí a ne k tomu, aby celní orgány vlastní nečinností právě u takového subjektu vyvolaly prekluzi. Žalobkyně uzavírá, že jsme na počátku smutného úpadku právního státu, kdy se základními právy a svobodami bude nakládáno jen tak, jak se hodí státní pokladně eventuelně propojení státní správy se silnými ekonomickými subjekty.

C.

Předcházející rozhodnutí ve věci

Krajský soud již dříve o věci rozhodl rozsudkem ze dne 1.11.2007 č.j. 22 Ca

507/2006-43, jímž napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Uvedený rozsudek však byl ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30.10.2008 č.j. 7 Afs 26/2008-69¹⁾ zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení. Ve tomto zrušovacím rozhodnutí Nejvyšší správní soud ČR jasně vyslovil, že (č.l. 72 – 73): „*Vyloučil-li krajský soud posudek z důvodu absence oprávnění SZPI, postupoval nesprávně.*“ a dále (č.l. 73, třetí odstavec): „*Krajský soud totiž v případě namítaných pochyb o metodické správnosti určitého posudku a v případě rozporů mezi dvěma posudky na straně jedné a nejméně třemi posudky na straně druhé, měl provést další dokazování (např. výsledkem autorů posudku), resp. vyžádat znalecký posudek anebo revizní znalecký posudek tak, aby byly rozpory mezi výše uvedenými posudky či odbornými stanovisky odstraněny (...). Bez vyjasnění rozporů mezi jednotlivými posudky není myslitelný závěr o použitelnosti tabáku ke kouření.*“

Krajský soud o věci dále rozhodl i rozsudkem ze dne 11.2.2009 č.j. 22 Ca 351/2008-89, jímž žalobu zamítl; i tento rozsudek však byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28.8.2009 č.j. 7 Afs 86/2009-125¹⁾.

Krajský soud o věci rozhodoval i rozsudkem ze dne 28.3.2012 č.j. 22 Ca 351/2008-221, jímž napadené rozhodnutí zrušil; i tento rozsudek však byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30.11.2012 č.j. 7 Afs 48/2012-23¹⁾.

D.

Vymezení soudního přezkumu

Krajský soud proto znovu přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)], řídil se přitom závaznými právními názory vyslovenými ve zrušovacích rozhodnutích Nejvyššího správního soudu ČR (§ 110 odst. 1, 4 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba důvodná není.

E.

Skutková zjištění

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že u žalobkyně bylo zajištěno zboží X (652 balení á 150g, t.j. 97,80 kg) a Xr (891 balení á 150g, t.j. 133,65 kg), kdy o zajištění rozhodl celní úřad 19.10.2004.

K tomuto zboží žalobkyně předložila následující doklady:

a) pro X faktury P. B.:

- α) ze dne 13.2.2004 č. 2.029 na množství 3.200 balení á 150g, t.j. 480 kg;
 - β) ze dne 16.3.2004 č. 2.048 na množství 3.200 balení á 150g, t.j. 480 kg;
 - γ) ze dne 21.4.2004 č. 2.064 na množství 3.200 balení á 150g, t.j. 480 kg;
 - δ) ze dne 18.5.2004 č. 2.087 na množství 1.600 balení á 150g, t.j. 240 kg;
 - ε) ze dne 2.6.2004 č. 2.093 na množství 3.200 balení á 150g, t.j. 480 kg;
 - ζ) ze dne 7.7.2004 č. 2.116 na množství 1.600 balení á 150g, t.j. 240 kg;
 - η) ze dne 29.7.2004 č. 2.124 na množství 1.600 balení á 150g, t.j. 240 kg;
 - θ) ze dne 19.8.2004 č. 2.138 na množství 1.600 balení á 150g, t.j. 240 kg;
- celkem tedy 19.200 balení á 150g, t.j. 2,88 tuny;

b) pro X faktury Mgr. P. B.:

- α) ze dne 16.1.2004 č. 30/04 na množství 1.400 balení;
 - β) ze dne 27.1.2004 č. 63/04 na množství 1.400 balení;
 - γ) ze dne 28.1.2004 č. 68/04 na množství 280 balení;
 - δ) ze dne 6.2.2004 č. 83/04 na množství 3.710 balení;
 - ε) ze dne 4.3.2004 č. 130/04 na množství 2.797 balení;
 - ζ) ze dne 29.3.2004 č. 166/04 na množství 1.400 balení;
 - η) ze dne 7.4.2004 č. 179/04 na množství 2.100 balení;
 - θ) ze dne 15.4.2004 č. 188/04 na množství 1.400 balení;
 - ι) ze dne 27.4.2004 č. 231/04 na množství 2.800 balení;
 - ι') ze dne 17.5.2004 č. 256/04 na množství 1.400 balení;
 - κ) ze dne 24.5.2004 č. 263/04 na množství 1.400 balení;
 - λ) ze dne 31.5.2004 č. 272/04 na množství 1.540 balení;
 - μ) ze dne 4.6.2004 č. 276/04 na množství 1.050 balení;
 - ν) ze dne 11.6.2004 č. 284/04 na množství 1.050 balení;
 - ξ) ze dne 18.6.2004 č. 300/04 na množství 700 balení;
 - ο) ze dne 22.6.2004 č. 304/04 na množství 1.050 balení;
 - ό) ze dne 29.6.2004 č. 311/04 na množství 1.050 balení;
 - π) ze dne 1.7.2004 č. 319/04 na množství 700 balení;
 - ρ) ze dne 12.7.2004 č. 335/04 na množství 700 balení;
 - σ) ze dne 17.7.2004 č. 346/04 na množství 1.400 balení;
 - ς) ze dne 22.7.2004 č. 356/04 na množství 700 balení;
 - τ) ze dne 27.7.2004 č. 365/04 na množství 1.037 balení;
 - υ) ze dne 5.8.2004 č. 380/04 na množství 1.050 balení;
 - ϋ) ze dne 10.8.2004 č. 385/04 na množství 1.050 balení;
 - ύ) ze dne 13.8.2004 č. 393/04 na množství 1.050 balení;
 - φ) ze dne 4.10.2004 č. 493/04 na množství 700 balení;
 - χ) ze dne 6.10.2004 č. 497/04 na množství 700 balení;
 - ψ) ze dne 7.10.2004 č. 499/04 na množství 350 balení;
 - ω) ze dne 13.10.2004 č. 513/04 na množství 1.050 balení;
 - ώ) ze dne 14.10.2004 č. 519/04 na množství 350 balení;
- celkem tedy 37.364 balení á 150g, t.j. 5,6046 tuny.

Ve stanoviscích k sazebnímu zařazení ze dne 27.1.2005 a 19.1.2005 dospěla CTL žalovaného u vzorků odebraných ze zboží zajištěného žalobkyni k závěru, že předložené zboží je tabákový odpad v balení pro drobný prodej, kdy vzorek nelze bez dalších úprav (nařezání na vlákna, odstranění prachu, drobných částic) kouřit. Z tohoto vzorku však lze vyrobit tabák ke kouření. Žalobkyně v řízení argumentovala znaleckým posudkem Ing. J. J., podle jehož závěrů jsou vzorky zboží X odžilovaným nefermentovaným vzduchem sušeným tabákem Viržinského typu zcela nezpůsobilým ke kouření, dále doplněné vyjádřeními dodavatelů o tom, že předmětné zboží není vybraným výrobkem ve smyslu ZSD. Proti rozhodnutí o zajištění bylo podáno včasné odvolání s argumentací jako v žalobě. Žalovaný rozhodnutím ze dne 9.3.2005 odvolání proti rozhodnutí o zajištění zamítl, kdy užil argumentaci shodnou s vyjádřením k žalobě. Celní úřad pak shora platebním výměrem ze dne 13.6.2006 stanovil základ daně a vyměřil žalobkyni daň z tabákových výrobků ve vztahu k předmětnému zboží.

V platebním výměru Celního úřadu Karviná jsou předmětné zboží, jeho množství a sazba daně určeny takto:

KN	Označení VV	MJ	množství v kg	sazba Kč/kg	spotřební daň
2401	Tabák X, X	kg	218,85	660	144441,0000

přičemž v 6. řádku výroku tohoto rozhodnutí, kde v záhlaví je žalobkyně uvedena jako daňový subjekt, je uveden text: „... Vám vyměřuje jako osobě skladující (dopravující) vybrané výrobky...“

Proti tomuto platebnímu výměru podala žalobkyně včasné odvolání (s argumentací jako v žalobě), kdy toto její odvolání bylo zamítnuto napadeným rozhodnutím žalovaného. V něm co do věci samé žalovaný zaujal stanovisko shodné s vyjádřením k žalobě, dále co do předkládaných listin - prohlášení dodavatelů tyto vyhodnotil jako irelevantní, když jsou pro žalovaného nezávazné a co do zařazení pod pojem „tabákový odpad“ odkázal na stanoviska k sazebnímu zařazení zboží. V odvolacím řízení bylo dokazování doplněno o znalecký posudek Státní zemědělské a potravinářské inspekce, inspektorátu v Hradci Králové, ze dne 31.5.2006, podle kterého předmětné zboží vykazuje vlastnosti jinak děleného tabáku použitelného ke kouření s tím, že v průběhu zkoušení nebyly zjištěny žádné překážky nebo okolnosti, které by posuzované zboží činily nevhodným ke kouření či k výrobě tabákových výrobků. Zkoušky kouření nejsou v posudku blíže popsány. Z posudku se podává jen, že zboží bylo naplněno do cigaretových dutinek a bylo provedeno mechanické nakuřování na rutinním analytickém nakuřovacím přístroji za účelem stanovení obsahu nikotinu, dehtu a oxidu uhelnatého v kondenzátu kouře. Z posudku se nepodává, zda tak byl získán vzorek kouře jedním tahem, či zda bylo zkoumáno též, zda vyrobená cigareta hoří dále i při přerušení tahu.

Správní spisy obsahují i přípis Celního ředitelství Praha, které potvrdilo, že daňové řízení v případě jednoho výrobce bylo zastaveno, v případě druhého dosud nebylo ukončeno s tím, že v případě výrobce L.T.B.C., spol. s r.o. zřejmě již došlo k prekluzi práva vyměřit spotřební daň za zdaňovací období roku 2004.

Krajský soud doplnil dokazování rozhodnutím Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 28.12.2006 č.j. 15362-07/06-1601-21 [důkazní návrh §)], z něhož zjistil, že celní orgány v obdobném případě, po vydání platebního výměru v odvolacím řízení u jiného daňového subjektu, který byl též odběratelem zboží distribuovaného L.T.B.C. spol. s r.o., zrušily platební výměr, když zjistily, že u L.T.B.C. spol. s r.o. bylo zahájeno vyměřovací řízení právě za zdaňovací období 2004 – 2005 ve věci všech touto společností vydaných faktur, přičemž nepanují pochybnosti o úplnosti účetní evidence vedené L.T.B.C. spol. s r.o.; proto faktury vydané odběratelům a těmito pak dalším odběratelům nemohou být předmětem současně vedeného daňového řízení.

F.**Úvahy a závěry krajského soudu o věci samé****F.1.**

Krajský soud se předně neztotožňuje s žalobním bodem 4), který vyhodnotil jako nedůvodný.

Nedefinuje-li právo České republiky pojem „tabákový odpad“, který však jinde užívá, zejm. jako předmět spotřební daně, není možno bez dalšího dovozovat, že pro nedostatek definice nemůže být tabákovým odpadem vůbec nic. Právem nedefinovaný pojem je třeba vykládat tak, jak je tento pojem jazykově obecně chápán. Tabákový odpad tak jistě (aby byl „tabákový“) musí mít svůj původ v tabáku a (aby byl „odpadem“) musí vzniknout jako vedlejší produkt jiného zpracování. Tabákový odpad tak lze obecně definovat jako materiál mající svůj původ a podstatné vlastnosti v tabáku, který vznikl odpadem při zpracování tabáku.

Nemusí se přitom jednat o odpad ve smyslu materiálu znehodnoceného, nehodícího se k dalšímu využití k původnímu účelu. Může se jednat i o druhotný produkt zpracování tabákové suroviny k výrobě kvalitního tabáku, který tedy má svůj původ v tabáku, avšak pro využití jako kvalitní tabák nenaplnuje kvalitativní předpoklady.

Mezi zpracovateli jednotlivých posudků pak nebylo sporu o tom, že předmětné zboží tyto pojmové náležitosti naplňuje. Krajský soud proto uzavírá, že posuzované zboží tabákovým odpadem je.

F.2.

Otázka překvalifikace zboží v průběhu daňového řízení [žalobní bod 9)] není v předpisech daňového práva explicitně řešena.

Obecně je však možno konstatovat, že předpisy daňového práva v sobě skrývají zakotvení povinností v oblasti veřejného práva a že daňové řízení, které bylo vedeno vůči žalobkyni, je řízením postaveným na skutečnosti, že je žalobkyni její jednání státem vytýkáno.

Předpisy obdobného charakteru v právním řádu České republiky jsou i předpisy upravující trestní řízení soudní. Ty pro změnu právní kvalifikace totožného skutku (totožnost skutku není žalobou zpochybňována) vyžadují toliko upozornění trestně stíhané osoby na tuto změnu [§ 190 odst. 2 zák. č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestního řádu), ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „trestní řád“)]. Nedostatek tohoto upozornění je však vadou řízení jen, vede-li nové právní posouzení k závěru, že jde o skutek přísněji trestný (§ 225 odst. 2 trestního řádu).

Krajský soud má za to, že uvedené principy trestního řízení lze *per analogiam legis* vztáhnout i na daňové řízení vedené vůči žalobkyni.

V posuzované věci bylo zboží kvalifikováno jako tabákový odpad upravený pro konečného spotřebitele, který je použitelný ke kouření, t.j. podle § 101 odst. 3 písm. c) bodu 2. ZSD již v rozhodnutí celního úřadu (platebním výměru), proto krajský soud konstatuje, že k této změně nedošlo v řízení odvolacím.

Bylo-li zboží dříve právně kvalifikováno jinak, nejedná se v posuzovaném případě o situaci, kdy by změnou právní kvalifikace mělo dojít k užití pro žalobkyni přísnějšího ustanovení zákona, když sazby spotřební daně jsou pro veškerý tabák vč. tabákového odpadu shodné (srov. § 104 ZSD).

Krajský soud proto neshledává změnu právní kvalifikace v průběhu řízení vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.] a uzavírá, že žalobní bod 9) je nedůvodný.

F.3.

Pokud se týká námitky 10.b) o tom, že p. Kafka byl zproštěn v trestní věci Krajským soudem v Hradci Králové obžaloby, vztahované k otázce, zda je předmětné zboží předmětem spotřební daně, krajský soud tuto námitku považuje za zcela irrelevantní.

Dle § 135 odst. 1 o.s.ř. užitého podle § 64 s.ř.s. soud je vázán rozhodnutím příslušných orgánů o tom, že byl spáchán trestný čin, přestupek nebo jiný správní delikt postižitelný podle zvláštních předpisů, a kdo je spáchal, jakož i rozhodnutím o osobním stavu; soud však není vázán rozhodnutím v blokovém řízení.

Z uvedeného vyplývá, že soud by byl vázán pravomocným rozhodnutím odsuzujícím, nikoli však rozhodnutím zprošťujícím, navíc nepravomocným.

Navíc je třeba v této souvislosti zdůraznit, že kritéria trestního práva pro uznání obžalovaného vinným jsou odlišná od kritérií ZSD aplikovaných v tomto případě, proto nelze rozhodnutí vydané v trestní věci automaticky přenášet do tohoto řízení a vyvozovat z něj důsledky pro toto řízení, kde (na rozdíl od řízení trestního) není vůbec relevantní otázka nebezpečnosti vytýkaného jednání pro společnost, otázka zavinění a jeho formy, atd.

Z tohoto důvodu soud zamítl i návrh na doplnění dokazování uvedený shora pod písm. ζ).

F.4.

Meritem věci je otázka posouzení, zda je předmětné zboží „použitelné ke kouření“ a zda k závěru o této použitelnosti dospěly celní orgány správným procesním postupem [žalobní body 2), 3), a 8)].

F.4.a)

Krajský soud se proto dále soustředil na výklad (právem ČR opět nedefinovaného) pojmu „použitelný ke kouření“ užitého § 101 odst. 3 písm. c)

v bodě 2. ZSD. I zde krajský soud opakuje, že není možno bez dalšího dovozovat, že pro nedostatek definice nemůže být použitelným ke kouření žádný tabákový odpad. Právem nedefinovaný pojem je třeba vykládat tak, jak je tento pojem jazykově obecně chápán.

„Použitelný ke kouření“ je proto tabákový odpad, který lze ke kouření použít. Tuto vlastnost musí mít bez dalšího (krom běžného laického uživatelského) zpracovávání, když tento pojem nezahrnuje v sobě obsahově žádné zpracovávání. Je-li totiž předmětem daně takovýto odpad jen, je-li upraven pro prodej konečnému spotřebiteli, pak ho musí být schopen ke kouření použít právě tento konečný spotřebitel, a to bez asistence dalších osob, natož průmyslových zpracovatelů.

Krajský soud dodává, že z hlediska předmětu spotřební daně je zcela irelevantní vnímání konkrétního výrobku ve společnosti jako ke kouření vhodného či nevhodného; rozhodná je způsobilost ke kouření jako jeho objektivní vlastnost.

F.4.b)

Mezi zpracovateli posudků a analýz byl v okamžiku rozhodování žalovaného (§ 75 s.ř.s.) spor o tom, zda je předmětné zboží X a X způsobilé ke kouření bez dalšího zpracování. Stojí proti sobě totiž na straně jedné stanovisko celně technické laboratoře a žalobkyní předkládaný znalecký posudek, podle kterých není předmětné zboží způsobilé ke kouření běžným uživatelem bez dalšího průmyslového zpracování, a na druhé straně „znalecký posudek“ Státní zemědělské a potravinářské inspekce, se závěrem, že zboží vykazuje vlastnosti jinak děleného tabáku použitelného ke kouření, přičemž v průběhu zkoušení nebyly zjištěny žádné překážky nebo okolnosti, které by posuzované zboží činily nevhodným ke kouření či k výrobě tabákových výrobků.

Oprávněním Státní zemědělské a potravinářské inspekce k podání takových posudků, jaký byl užit i žalovaným v této věci, se detailně a pro toto rozhodnutí závazně zabývá Nejvyšší správní soud ČR ve zrušovacím rozhodnutí ze dne 30.10.2008¹⁾ na čl. 72 – 73, kdy jeho odůvodnění krajský soud na tomto místě pro úplnost opakuje:

„V seznamu znaleckých ústavů vedeném Ministerstvem spravedlnosti není SZPI uvedena. Podle § 1 odst. 2 zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů, se tento zákon nevztahuje na podávání posudků, které je upraveno jinými předpisy. Podle § 24 odst. 1 citovaného zákona může státní orgán ustanovit znalcem (tlumočnickem) osobu, která není zapsána do seznamu a má potřebné odborné předpoklady pro to, aby podala posudek (provedla tlumočnický úkon) a která s ustanovením vyslovila souhlas, a) není-li pro některý obor (jazyk) znalec (tlumočnick) do seznamu zapsán, b) nemůže-li znalec (tlumočnick) zapsaný do seznamu úkon provést a c) jestliže by provedení úkonu znalcem (tlumočnickem) zapsaným do seznamu bylo spojeno s nepřiměřenými obtížemi nebo náklady.

Podle § 3 odst. 4 písm. b) zákona č. 146/2002 Sb., ve znění účinném do 14.5. 2008, SZPI provádí nebo zajišťuje podle zvláštního zákona provedení rozborů výrobků, potravin nebo surovin anebo tabákových výrobků uvedených v odst. 1 v laboratořích, které splňují podmínky pro provoz laboratoří stanovené v ČSN EN ISO/IEC 17025. Dále podle písm. c) citovaného ustanovení vydává na základě

provedených rozborů podle písmena b) posudky nebo osvědčení a podle písm. q) citovaného ustanovení provádí bezúplatně ve svých laboratořích rozboru na žádost organizačních složek státu.

Posudek SZPI použitý v dané věci byl tedy vydán v rámci pravomoci udělené SZPI citovaným zákonem. Jeho použití v daňovém řízení zásadně nic nebrání, neboť podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (příznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Je tedy nerozhodné, zda se jedná o posudek označený jako znalecký či odborný, podstatné je, co je jeho obsahem, kdo jej vyhotovil, za jakým účelem a jak jej prováděl. Protože v dané věci byl použit pro daňové řízení posudek vyhotovený na žádost Policie ČR pro trestní řízení, je správce daně povinen zohlednit tuto skutečnost při jeho posuzování. Z posudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 1003-2/2006/6/K, se podává, že byla SZPI přibrána podle § 105 odst. 1 věty druhé tr. ř. ke stanovení analytických hodnot nikotinu, dehtu, vody a oxidu uhelnatého a k senzorickému posouzení vzhledu, barvy a vůně. Závěrem posudku je zjištění, že vzorky zboží X dodavatele ERIK MACHART, s. r. o. a zboží X směs extra dodavatele L.T.B.C., spol. s r. o., vykazují vlastnosti jinak děleného tabáku (zlomky tabákových listů) použitelného ke kouření ve smyslu § 1 písm. e) bod 1. vyhlášky č. 344/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů. To dokazují obsahy nikotinu jak přímo ve vzorku, tak i v kondenzátu kouře cigaret připravených v laboratoři. Vzorky odebrané SZPI a Celním ředitelstvím Hradec Králové jsou srovnatelné. V průběhu zkoušek nebyly zjištěny žádné překážky nebo okolnosti, které by tabákový výrobek činily nevhodným ke kouření nebo nevhodným k výrobě tabákových výrobků. Pod bodem 5. SZPI uvádí, že z výsledků zkoušek je patrné, že kontrolované druhy tabáků lze použít ke kouření. Podle bodu 7. posudku kontrolované druhy tabáků splňují podmínky ustanovení § 101 odst. 3 písm. c) bod 1. zákona o spotřební dani.

Z napadeného správního rozhodnutí vyplývá, že se stěžovatel vypořádal jak s námitkou oprávnění SZPI vyhotovit posudek použitelný jako důkaz v daňovém řízení, tak s jeho účelem a závěry i postavením SZPI (na str. 8 až 12). Rovněž na str. 9 poznamenává, že s tímto posudkem byla účastnice řízení seznámena. Vyloučil-li krajský soud posudek z důvodu absence oprávnění SZPI, postupoval nesprávně. Stížní důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. byl tedy uplatněn důvodně.

Pokud jde o účel vyhotovení posudku, i v tomto směru se krajský soud mylí. Ačkoli není v úvodu posudku zadání zcela pregnantně vyjádřeno (např. zda šlo v dotčeném řízení o trestný čin zkrácení daně), z obsahu posudku jasně vyplývá, že jeho cílem bylo stanovit na základě odborně provedených zkoušek, zda se v případě vzorků zboží X směs extra a X směs jedná o tabákové výrobky

ve smyslu § 101 zákona o spotřební dani. A na tuto otázku posudek jasně odpověděl.“

F.4.c)

Krajský soud k odstranění rozporů **mezi** jednotlivými posudky a odbornými vyjádřeními k otázce použitelnosti předmětného tabáku ke kouření připustil žalovaným navržený důkaz demonstrace kouření druhově identických výrobků v jednacím síni.

Takto bylo přímo u soudního jednání prokázáno, že dutinka naplněná každým z druhů předmětného zboží (X i X) po zapálení hoří, hořet při běžném kouření nepřestane, a to ani při přerušení tahu, přičemž zhasnutí takto laicky vyrobené cigarety bylo dosaženo až „típnutím“, tzn. uhašením cigarety o popelník. Kouř vzniklý hořením této suroviny lze též bez problémů vdechovat. V řízení tedy bylo prokázáno, že předmětné zboží lze při běžném laickém kuřáckém užití kouřit bez jakéhokoli dalšího zpracovávání.

F.4.c.α)

Za zcela účelovou považuje krajský soud v této souvislosti námitku žalobkyně 6b), když bylo k demonstraci užito druhově identického zboží, v identických obalech, od identických dodavatelů. Žalobkyně ve své argumentaci často též odkazuje na důkazy, které se netýkají právě konkrétního zboží zabaveného konkrétně u žalobkyně, kdy v této souvislosti žalovaný případně zdůrazňuje znalecký posudek Ing. Jinocha, současně lze odkázat i na trestní stíhání p. Kafky [žalobní bod 10)].

Krajský soud nemá pochyb o totožných vlastnostech použitého vzorku se zbožím zajištěným u žalobkyně a nemá ani pochyby o totožných vlastnostech zboží zkoušeného Státní zemědělskou a potravinářskou inspekcí.

Předcházející zrušovací rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.8.2009 č.j. 7 Afs 86/2009-125¹⁾ a též jiná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v obdobných věcech (např. rozsudek ze dne 29.4.2010 č.j. 9 Afs 117/2009-202¹⁾ či rozsudek ze dne 12.5.2010 č.j. 1 Afs 71/2009-113¹⁾) nevytvářejí rozhodovací praxi, která by zcela vylučovala ukončení vyměřovacího řízení vydáním platebního výměru pro situace, kdy zkoumané zboží není to, které bylo zjištěno u daňového subjektu, ovšem za situace, kdy nejsou o shodě vlastností testovaných produktů žádné důvodné pochybnosti. V takovém případě je na celních orgánech, aby prokázaly, že všechny zkoumané vzorky jsou svým složením shodné se zbožím zjištěným u daňového subjektu. Takové závěry vyplývají nejen z již uvedených skutečností, ale též z výsledku Ing. D. H., bývalého pracovníka celně technické laboratoře, který ve svém výsledku uvedl, že s testováním tabáku X a X se setkává zhruba od r. 2004; za tu dobu se nesetkal s tím, že by mezi testovanými výrobky byly velké rozdíly, vlastnosti všech předložených vzorků tohoto zboží byly prakticky stejné. Odlišnost spočívala jedině v tom, že cca. do poloviny roku 2005 se nepodařilo vzorky vykouřit, obrat nastal pořízením nové plničky X, od té doby již všechny vzorky kouřit šly. Svědek si nepamatoval, že by kdy došlo k jinému výsledku. Obdobně vypovídal i svědek Ing. P. C. (pracovník Státní zemědělské a

potravinářské inspekce), pokud uvedl, že v laboratoři SZPI byly desítky vzorků tohoto zboží zkoušeny v průběhu let 2000-2007, zkoumané vzorky byly vždy velmi podobné až totožné svým charakterem, ani on si nevzpomněl na žádné zásadní rozdíly²⁾.

Pokud žalobkyně namítala nevěrohodnost svědka Ing. D. H., tuto dovozovala toliko z toho, že tento svědek jako pracovník celně technické laboratoře posoudil i v jiných věcech vzorky zboží jako tabákový odpad ve smyslu § 101 odst. 3 písm. c) bod 2. ZSD. Žalobkyně nenamítala, že by tento svědek vzorky zaměnil, s nimi nezákonně manipuloval, tyto nesprávně popsal, atd. Napadá tedy jen úvahu svědka Ing. D. H. o podřazení zjištěného skutkového stavu pod příslušná ustanovení zákonného předpisu. Namítané důvody nevěrohodnosti tohoto svědka soud vyhodnotil jako zcela nezpůsobilé k žalobkyní činěnému závěru, neboť žalobkyně nenamítá nepravdivost popisu událostí, skutečností a jevů tímto svědkem, ale jen a pouze jejich případné nesprávné právní vyhodnocení. Svědek nebyl v tomto řízení nikdy vyslýchán k právnímu hodnocení věci (které mu ani jako svědkovi nepřísluší), ale vždy jen k popisu událostí, skutečností a jevů, kde žalobkyně ani nenamítá, že by tyto kdy svědek (byť i v jiném řízení) popsal nepravdivě. Jeho výpovědi soud uvěřil, když tato je nadále podporována výsledkem svědka Ing. P. C., jehož nevěrohodnost žalobkyně nenamítala.

Je třeba též připomenout, že s výjimkou posudku celně technické laboratoře obě strany jinak argumentovaly odbornými posudky, které byly vypracovány na základě analýz prováděných na vzorcích zboží zajištěných u jiných subjektů než u žalobkyně. Vždy se však jednalo o druhově stejné zboží prodávané pod totožným obchodním názvem, pocházející od stejného dodavatele. Všichni zpracovatelé odborných posudků také shodně popsali vzhled tohoto zboží, což bylo v řízení před soudem prokázáno i čtením jednotlivých odborných posudků týkajících se jak u žalobkyně zajištěného, tak před soudem zkoušeného zboží.

Na základě tohoto vyhodnocení obsahu spisového materiálu s dokazováním, jak bylo doplněno krajským soudem, krajský soud uzavírá, že zboží zajištěné u žalobkyně je svými vlastnostmi totožné se zbožím, ze kterého pocházel i před krajským soudem kouřený vzorek, i se zbožím, na kterém prováděla zkoušku Státní zemědělská a potravinářská inspekce.

Provedená zkouška kouřením i posudek Státní zemědělské a potravinářské inspekce tak ob stojí i za situace, kdy zkoušené vzorky nepocházely přímo ze zboží zajištěného u žalobkyně.

F.4.c.β)

S ohledem na skutečnost, že výsledku zkoušky kouření bylo dosaženo za použití plničky X, kdy i žalovaný připouští [a shodně vypovídá i svědek Ing. D. H. – k jeho věrohodnosti viz shora ad F.4.c.α)], že dřívějším dostupným typem plničky nebylo možno vyrobit kouření schopnou cigaretu, zabýval se soud otázkou, zda

²⁾ pouze na okraj krajský soud dodává, že obdobné závěry po podobně provedeném dokazování učinil již i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12.5.2010 č.j. 1 Afs 71/2009-119¹⁾

předmětná plnička X byla na trhu (k dispozici běžnému spotřebiteli) již v době zajištění předmětného zboží u žalobkyně, t.j. ke dni 19.10.2004.

Doplnil k této otázce dokazování zprávami dovozců této plničky Imperial Tobacco ČR, s.r.o., a JUFA s.r.o., z nichž zjistil, že plničky X byly na českém trhu distribuovány již od r. 1999.

Krajský soud proto uzavírá, že plnička X byla v České republice na trhu (k dispozici běžnému spotřebiteli) již v okamžiku zajištění předmětného zboží žalobkyni a též ke dni vydání napadeného rozhodnutí, proto skutkový stav zjištěný její pomocí neodporuje časovému vymezení věci ani časovému vymezení soudního přezkumu.

F.4.d)

Výsledky před soudem provedené demonstrace jsou přesvědčivé, je z ní zcela zřejmé, že surovina hoří, bez típnutí či shoření hořet nepřestane, při tomto jejím hoření vzniká kouř a ten lze vdechovat. Žalovaný byl prvním z účastníků, kdo důkaz touto demonstrací navrhl, kdy výsledkem této demonstrace bylo pozitivní shora uvedené zjištění. S ohledem na to, že tato demonstrace již provedena v řízení byla (lhostejno kým), zamítl soud důkazní návrh žalobkyně uvedený shora pod písm. η).

S ohledem na výsledky soud s ohledem na jejich nadbytečnost neprovedl důkazy označené shora písmeny α), β) a γ).

F.4.e)

Pokud v této souvislosti žalobkyně zdůrazňovala potřebu obhajoby jednotlivých posudků jejich zpracovateli před doplněním dokazování o důkazy nové [námitka 6d)], pak stěžejním problémem, před který byl krajský soud zrušovacím rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ČR postaven, bylo odstranění rozporů **mezi** jednotlivými posudky a odbornými vyjádřeními. To krajský soud provedl právě shora uvedenou demonstrací. Odstranění **vnitřních** rozporů či nejasností v jednotlivých posudcích by mohlo být jinou cestou vedoucí ke stejnému cíli – odstranění rozporů **mezi** jednotlivými posudky a vyjádřeními. Tohoto cíle však již dosaženo bylo, a proto by bylo v rozporu se zásadou rychlosti a hospodárnosti řízení dosahovat tohoto cíle duplicitně.

Namítala-li přitom žalobkyně, že touto zkouškou byla popřena existence znalců, jejich smysl a systém soudního znalectví vůbec, krajský soud zdůrazňuje, že znalec je osobou, již je v řízení třeba pro posouzení otázek odborných (§ 127 o.s.ř.). Provedení demonstrace kouřením předmětného vzorku však žádných odborných znalostí nevyžadovalo, proto má soud tuto námitku žalobkyně za bezdůvodnou.

F.4.f)

Dále krajský soud za ryze účelovou považuje námitku žalobkyně 6a). Již shora

na str. 6 v posledním odstavci tohoto rozsudku krajský soud vyložil pojem „použitelný ke kouření“ užitý v ZSD, kdy definici tohoto pojmu na tomto místě opakuje: *„Použitelný ke kouření“ je proto tabákový odpad, který lze ke kouření použít. Tuto vlastnost musí mít bez dalšího (krom běžného laického uživatelského) zpracovávání, když tento pojem nezahrnuje v sobě obsahově žádné zpracovávání. Je-li totiž předmětem daně takovýto odpad jen, je-li upraven pro prodej konečnému spotřebiteli, pak ho musí být schopen ke kouření použít právě tento konečný spotřebitel, a to bez asistence dalších osob, natož průmyslových zpracovatelů.“*

Žalobkyně ve své námitce 6a) nastoluje otázku, co je to „kouření“, když zpochybňuje relevanci provedené demonstrace ve vztahu k tomu pojmu. I zde, při nedostatku zákonné definice, zdůrazňuje krajský soud nutnost chápat tento pojem tak, jak je obecně ve společnosti chápán a užíván. „Kouřením“ tak je nutno chápat proces, kdy člověk ústy vdechuje do plic kouř vzniklý hořením jakékoli suroviny.

Demonstrací bylo prokázáno (jak soud v tomto rozsudku již po několikrát opakuje), že při hoření předmětného zboží kouř vzniká a tento je běžný uživatel schopen ústy do plic vdechnout.

F.4.g)

Krajský soud na tomto místě pro úplnost dodává, že se však ze shora uvedených důvodů neztotožňuje s názorem žalovaného, že „použitelným ke kouření“ je jakýkoli tabákový odpad, který nebyl ve vztahu k jeho případnému kouření (zjednodušeně řečeno) denaturalizován.

Současně krajský soud důrazně nesouhlasí s prezentovaným názorem žalovaného, že *„pokud by byla předložena jakákoli komodita, a to i netabáková, kterou by bylo možno kouřit, pak by i tato podléhala spotřební dani.“*

ZSD jako předmět spotřební daně totiž ve svém § 2 odst. 2 jako předmět spotřební daně určuje jen:

- a) minerální oleje uvedené v § 45,
- b) líh uvedený v § 67,
- c) pivo uvedené v § 81,
- d) víno a meziprodukty, jak jsou uvedeny v § 93,
- e) tabákové výrobky uvedené v § 101.

S žalovaným by bylo možno souhlasit v jeho názoru, pokud by za předmět spotřební daně určil minerální oleje, líh, pivo, víno či při jeho výrobě vznikající meziprodukty (zde by však s ohledem na definice užití v § 45, § 67, § 81 a § 93 ZSD bylo lhostejno zda je lze kouřit), jeho závěr však nelze vztahovat paušálně na ostatní suroviny. Ty totiž § 2 ZSD spotřební dani nepodrobuje. Je všeobecně známo, že kouřit lze nejen suroviny mající svůj původ v tabáku, ale i kupř. bramborovou nať. Ta však není ZSD určena jako předmět spotřební daně.

S ohledem na tento závěr soud zamítl i důkazní návrh žalobkyně uvedený shora pod písm. θ), neboť kouření suroviny nemající svůj původ v tabáku je pro rozhodnutí v tomto řízení zcela irelevantní.

F.4.h)

Pokud k provedené demonstraci žalobkyně v námitce 6c) namítala, že se jedná o důkaz, který měl být proveden již ve správním řízení a není možno jeho neprovedení nahradit v soudním řízení správním, ani této námitce soud nepřisvědčuje.

Jakkoli § 75 odst. 1 s.ř.s. stanoví, že soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí, žádné z ustanovení právního řádu České republiky nezakazuje soudu zjistit řádně skutkový stav ke dni vydání napadeného rozhodnutí i v průběhu soudního řízení správního, tj. právní řád České republiky nezakazuje soudu v tomto řízení dokazování doplnit. Naopak § 77 odst. 2 s.ř.s. v první větě výslovně stanoví, že v rámci dokazování může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem. Takto provedené důkazy pak tvoří integrální součást dokazování provedeného ve správním řízení (srov. § 78 odst. 6 s.ř.s.).

Krajský soud se neztotožňuje s žalobkyní v názoru, že by snad svým dokazováním zcela činnost správních orgánů nahradil. Předmětem soudního přezkumu je totiž napadené rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava, které vychází m.j. z důkazu provedeného právě ve správním řízení – posudku Státní zemědělské a potravinářské inspekce, jehož závěry žalobkyně žalobou napadá, proto byla jejich správnost dalším dokazováním prověřována.

F.4.i)

Na základě shora uvedených úvah a jednotlivých dílčích závěrů dospěl krajský soud k závěru, že předmětné zboží „X“ a „X“ je použitelné ke kouření, proto je dle § 101 odst. 3 písm. c) bodu 2. předmětem spotřební daně. Ani žalobní body 2), 3) a 8) tedy soud důvodnými neshledal.

F.5.

Důvodným pak není ani žalobní bod 11). Žalobce totiž při své argumentaci čerpá zřejmě z nesprávného překladu čl. 5 Směrnice č. 95/59/ES do českého jazyka, byť takto publikovaném v českém vydání Úředního věstníku ES.

Soudní dvůr EU již ve věci 283/81 (Cilfit) dospěl k závěru, že výklad ustanovení právního předpisu Společenství vyžaduje srovnání různých jazykových verzí (odst. 18 rozsudku) a každé ustanovení práva Společenství je třeba posuzovat v jeho celkové souvislosti a vykládat s ohledem na všechna ustanovení tohoto práva, jeho cíle a stav vývoje k datu, kdy má být dotčené ustanovení práva uplatněno (odst. 20 rozsudku). Z uvedeného vyplývá, že k řádné aplikaci práva Společenství není vyloučeno srovnání více jazykových verzí, aby byl řádně zjištěn účel a smysl příslušného ustanovení.

Čl. 5 Směrnice č. 95/59/ES používá sice v českém překladu ve vztahu k tabáku pojem „vhodný ke kouření“, ve vztahu k tabákovému odpadu „určen ke kouření“, tato odchylka se však již neobjevuje v ostatních jazykových verzích. Pro srovnání krajský soud seřadil užití pojmy v následující přehledné tabulce:

Jazyk	pojem užitý pro tabák	pojem užitý pro tabákový odpad
CZ	vhodný ke kouření	určen ke kouření
SK	vhodný k fajčeniu	na fajčenie vhodné
BG	може да се пуши	Може да се пуши
PL	nadający się do palenia	Nadają się do palenia
SL	ga je mogoče kaditi	ki se lahko kadijo
ES	susceptible de ser fumado	susceptibles de ser fumados
PT	susceptível de ser fumado	susceptíveis de ser fumados
DA	og som kan ryges	og som kan ryges
DE	zum Rauchen eignet	zum Rauchen geeignet
EN	capable of being smoked	which can be smoked
NL	te worden gerookt	te worden gerookt
FR	susceptible d'être fumé	susceptibles d'être fumés
IT	che può essere fumato	che possono essere fumati
RO	care poate fi fumat	care pot fi fumate

atd.

Z uvedeného je zřejmé, že smyslem těchto ustanovení je zdanit tabákové výrobky (lhostejno zda tabák či tabákový odpad), který je použitelný (vhodný, způsobilý) ke kouření, přičemž „určení“ ke kouření je zcela nerozhodné, jako rozhodné je určeno kritérium „použitelnosti“.

S takovou evropskou úpravou je pak zcela v souladu i ust. § 101 odst. 3 písm. c), pokud v bodě 1. za předmět spotřební daně určuje tabák způsobilý ke kouření a v bodě 2. tabákový odpad, který je možné kouřit. Žalobní bod 11) tak shledal krajský soud nedůvodným.

Krajský soud považuje shora uvedený výklad za nesporný, nevzbuzující ani ve světle judikatury Soudního dvora EU žádné rozpory, proto neshledal důvody k pokládání předběžné otázky ve smyslu čl. 267 Smlouvy o fungování EU. Krajský soud současně připomíná, že při posouzení této otázky nebyl soudem, proti jehož rozhodnutí by nebylo možno dále brojit řádnými opravnými prostředky, proto ani povinnost k položení předběžné otázky podle čl. 267 Smlouvy o fungování EU neměl a nemá.

F.6.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení, které mu předcházelo, dále z pohledu žalobního bodu 1). V něm žalobkyně namítá, že prvostupňové rozhodnutí je postiženo neúplným názvem, množstvím a sazbou daně, kdy není zřejmé, zda a případně o jaké zboží žalobkyně se jedná, z platebního výměru není patrné, zda žalobkyně měla tyto výrobky skladovat či dopravovat.

V prvostupňovém rozhodnutí, tj. v platebním výměru Celního úřadu Karviná č. 61-SPD/06 ze dne 13.6.2006 č.j. 52164-05/06-1461-024 jsou předmětné zboží, jeho množství a sazba daně určeny takto:

KN	Označení VV	MJ	množství v kg	sazba Kč/kg	spotřební daň
2401	Tabák X, X	kg	218,85	660	144441,0000

přičemž v 6. řádku výroku tohoto rozhodnutí, kde v záhlaví je žalobkyně uvedena jako daňový subjekt, je uveden text: „... Vám vyměřuje jako osobě skladující (dopravující) vybrané výrobky...“.

Žalobkyně neuvádí, v čem má spočívat neúplnost názvu, množství či sazby. Proto se k této obecně vznesené námitce může krajský soud vyjádřit též toliko obecně, a to tak, že zboží je označeno, a to výslovně slovy „*Tabák X, X*“, je uvedeno jeho množství, a to 218,85 kg, a je uvedena i sazba daně 660 Kč/kg.

Jistě by bylo možno toto zboží identifikovat přesněji tak, aby toto nemohlo být zaměněno s žádným množstvím téhož druhu. Takový nedostatek však za situace, kdy u žalobkyně nebylo zajištěno jiné zboží „*Tabák X, X*“ nemůže vést k závěru o nepřezkoumatelnosti předmětného rozhodnutí, jak se snaží žalobkyně dovodit. Žalobkyně totiž jiného takového zboží nikdy neměla, proto jí bylo zcela jasné v průběhu celého řízení o jaké zboží se jedná, přičemž toto bylo zřejmě jasné i správnímu orgánu. Tento závěr podporuje označení zboží protokolech o místním šetření, jimž byla přítomna vždy zástupkyně žalobkyně, ať už pí. E.M. nebo pí. Lucie B., dále označení zboží v rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků z 19.10.2004 doručeného žalobkyni, dále označení zboží v záznamu o vydání zboží podepsaném žalobkyní, jakož i vyjádření žalobkyně v protokole z 19.10.2004, odvolání proti rozhodnutí o zajištění podepsané žalobkyní 21.10.2004, vyjádření žalobkyně z 2.5.2006, z nichž je zřejmé, že žalobkyně neměla žádných pochybností o totožnosti předmětného zboží. Za této situace, kdy předmětné zboží nelze zaměnit s jiným zbožím zajištěným u žalobkyně, nelze přisvědčit žalobkyni v jejím názoru o nedostatečné identifikaci předmětného zboží v prvostupňovém rozhodnutí. Obdobné závěry byly zaujaty již v občanskoprávní judikatuře Nejvyššího soudu ČR, kde srov. např. usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 3.10.2002 sp. zn. 22 Cdo 1474/2002³⁾.

Stejně tak žalobkyně vždy věděla, že je řízení proti ní vedeno jako proti skladovateli, nikoli jako proti dopravkyni předmětného zboží. Ani o tom nikdy v řízení objektivně nenastaly, a to ani z její strany, pochyby.

Vytýkané skutečnosti, i kdyby je soud shledal vadami prvostupňového rozhodnutí, tak nemohly mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.] ani nezpůsobují jeho nepřezkoumatelnost či nesrozumitelnost [§ 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.] a nejsou tak důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. Proto i žalobní bod 1) shledal krajský soud nedůvodným.

³⁾ rozsudky Nejvyššího soudu jsou dostupné na internetové adrese www.nsoud.cz

F.7.

Namítá-li žalobkyně duplicitní zdanění, krajský soud nebyl schopen s ohledem na žalobkyní předložené doklady vztahující se k bezmála 3 tunám zboží X z 8 dodávek a bezmála 6 tunám zboží X ze 31 dodávek oproti zajištěnému množství toliko 136,65 kg (X) a 97,8 kg (X) identifikovat konkrétní dodávky, z nichž pochází právě zboží, jehož zdanění je předmětem napadeného rozhodnutí, t.j. zboží u žalobkyně zajištěné.

Krajský soud proto žalobkyni vyzval:

- a) písemně výzvou ze dne 5.8.2011 (č.l. 185) doručenou žalobkyni 8.8.2011, a znovu
- b) u jednání dne 14.12.2011 (třetí strana, druhý odstavec protokolu, č.l. 196), aby doplnila svá skutková tvrzení o tom, ze které konkrétní dodávky zboží X a X, které bylo u ní zajištěno, pochází.

Žalobkyně však dodnes na tyto výzvy nereagovala, proto soud nebyl schopen ztotožnit zboží zajištěné u žalobkyně s konkrétní dodávkou.

Krajský soud současně zdůrazňuje závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho zrušovacím rozsudku ze dne 30.11.2012¹⁾, kdy Nejvyšší správní soud zjistil, že správní spisy obsahují přípis Celního ředitelství Praha, které potvrdilo, že daňové řízení v případě jednoho výrobce bylo zastaveno, v případě druhého dosud nebylo ukončeno s tím, že v případě výrobce L.T.B.C., spol. s r.o. zřejmě již došlo k prekluzi práva vyměřit spotřební daň za zdaňovací období roku 2004. Není proto třeba jakéhokoli dalšího doplňování dokazování k této otázce; výjimkou by byla jen situace, že by se objevily nové informace o tom, že ve skutečnosti některému z článků distribučního řetězce končícího u žalobkyně byla spotřební daň za tabák dodaný a dodaný žalobkyni vyměřena – důkazní návrh, jímž by měla být prokázána tato skutečnost, však žalobkyně v celém průběhu daňového ani soudního řízení nevznesla.

F.8.

Namítá-li žalobkyně šikanózní postup celních orgánů spočívající ve zdaňování koncových podnikatelů, nikoli dovozců či subjektů na vyšším stupni distribuce, pak bez ohledu na „koncovost“ postavení žalobkyně vyplývající z množství jí odebíraného zboží dle dokladů (8,5 tuny za 9,5 měsíce) a bez ohledu na samotnou žalobkyní tvrzené trestní stíhání směřující vůči statutárnímu orgánu dovozce, krajský soud zdůrazňuje znění příslušného ustanovení ZSD, konkrétně § 4 odst. 1, podle něhož plátcem je právnická nebo fyzická osoba,

- a) která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem nebo výrobcem, již vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu (§ 9 odst. 1), nebo v souvislosti se ztrátou nebo zničením anebo jiným znehodnocením (dále jen „znehodnocení“) vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně [§ 9 odst. 3 písm. a)],
- b) již vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit
 - 1. při dovozu (§ 9 odst. 2),

2. v případě použití vybraných výrobků osvobozených od daně pro jiné účely, než na které se osvobození od daně vztahuje [§ 9 odst. 3 písm. b)],
3. v případě použití vybraných výrobků, u nichž byla vrácena daň, pro jiné účely, než na které se vrácení daně vztahuje [§ 9 odst. 3 písm. c)],
4. v případě ztráty nebo znehodnocení vybraných výrobků [§ 9 odst. 3 písm. d)],
- c) která uplatňuje nárok na vrácení daně, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 14 odst. 4 a 5, § 55 až 57),
- d) která poruší režim podmíněného osvobození od daně během dopravy vybraných výrobků [§ 9 odst. 3 písm. f) a § 28],
- e) již vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit při přijetí vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě pro účely podnikání nebo určených k plnění úkolů veřejnoprávního subjektu nebo při ukončení dopravy vybraných výrobků určených pro účely podnikání [§ 9 odst. 3 písm. g)],
- f) která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky ve větším množství, uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně,
- g) v případě vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit při přechodu nebo převodu vlastnického práva k nezdaněným vybraným výrobkům a podobně (§ 9 odst. 4),
- h) v případě zasílání vybraných výrobků z jiného členského státu na daňové území České republiky (§ 33 odst. 4).

ZSD v tomto ustanovení stanoví relativně široký okruh plátců spotřební daně, kdy v posuzované věci je zjevné, že žalobkyně je osobou uvedenou v § 4 odst. 1 písm. f) ZSD. Zájem společnosti na řádném výběru daní je u vybraných výrobků, které jsou předmětem spotřební daně, umocněn častým pohybem vybraných výrobků, jejich mnohou (mnohočláňkovou) distribucí a zejména jejich povahou (jedná se vesměs o věci určené druhově, v případě neuvedení čísla šarže či data výroby určitelné jen podle druhu). V těchto případech je právě z tohoto důvodu na každém subjektu uvedeném v § 4 odst. 1 ZSD aby byl s to prokázat, že se jedná o zboží zdaněné či oprávněně nabyté za cenu bez daně. Žalobkyně je takovým subjektem a je současně osobou, u které bylo zboží zjištěno a jí zajištěno, proto je právě na ní, aby uvedené skutečnosti prokázala, jinak se vystavuje nebezpečí vyměření spotřební daně. Žalobkyně – jakkoli není prvním článkem distribučního řetězce – nemůže, jako osoba nakládající pravidelně s větším množstvím vybraných výrobků – spoléhat toliko na to, že v případě zjištění a zajištění zboží odkáže celní orgány toliko na své dodavatele či jiné osoby.

Situace, kdy lze více článkům jednoho obchodního řetězce vyměřit spotřební daň týkající se téhož zboží, má pro jednotlivé články řetězce určitá nebezpečí. Je zásadně na nich, aby si soukromoprávními ujednáními s obchodními partnery upravily vztahy týkající se daňových povinností, t.j. např. sjednaly vzájemné soukromoprávní vztahy odpovídající eventuálním veřejnoprávním závazkům, které případně bude muset ten či onen z článků řetězce nést, a to i za situace, kdy s něčím takovým původně nepočítal. Zákaz dvojího zdanění spotřební daní vůči témuž zboží totiž znamená, že pokud již jednou byla daň tohoto typu jednomu daňovému subjektu vyměřena, nemůže být vyměřena za stejné zboží ani jemu, ani nikomu jinému. Neříká však nic o tom, kterému z článků případného obchodního řetězce, v rámci něhož je uvedené zboží distribuováno, může být daň vyměřena

a kterému nikoli, resp. nestanoví žádná pravidla, v jakém pořadí má být jednotlivým článkům řetězce daň vyměřována. Znamená to tedy, že majetkoprávní důsledky takového zdanění, jež mohou v jistém smyslu náhodně postihnout kterýkoli z článků řetězce, a tím současně vyloučit možnost postihu dalšího jeho článků, si musí tyto články vyřešit soukromoprávními ujednáními. Takové soukromoprávní ujednání neznamená přenos daňové povinnosti, který není zásadně podle objektivního práva přípustný, nýbrž pouze řešení jejich majetkoprávních důsledků.

F.9.

K otázkám jednotnosti praxe celních orgánů je třeba konstatovat, že soudy jsou z jeho činnosti (nejen z žalobkyní odkazovaných spisů sp. zn. 22 Ca 351/2006 a 22 Ca 171/2006⁴⁾), ale i z jiných obdobných věcí projednávaných v 22. senátě zdejšího soudu – sp. zn. 22 Ca 275/2007 a 22 Ca 53/2007, které byly k důkazu čteny, dále i sp. zn. 22 Ca 229/2005, 22 Ca 230/2005 aj. známy případy předcházející časově případ žalobkyně, kdy zboží X a X nebylo shledáno způsobilým ke kouření.

Odlišnost dřívějších rozhodnutí však byla v řízení řádně objasněna výsledkem svědka Ing. D. H., když důvodem, proč zboží X a X dříve posuzované jako nezpůsobilé ke kouření bylo nově posouzeno jako ke kouření způsobilé, bylo pořízení nové pomůcky pro zkoumání tabákových výrobků celně technickou laboratoří – pístové plničky X, a to v polovině roku 2005²⁾. Tento nově použitý typ plničky má výhodu, že cigaretu provzdušní, nevytvoří neprodyšnou zátku u filtru takto vytvořené cigarety. Krajský soud připomíná, že tuto okolnost (užití nové, na trhu dostupné, plničky), pokládá za důvod ke změně rozhodovací praxe i Nejvyšší správní soud, jak vyplývá ze zrušujícího rozsudku ze dne 28.8.2009 (č.l. 135)¹⁾.

Krajský soud nicméně uzavírá, že správní praxe při zjišťování a ukládání daňové povinnosti orgány celní správy byla u zboží X a X vůči jednotlivým daňovým subjektům v době rozhodování různá. Obecně však každé rozdílné zacházení není nezákonné, je-li řádně odůvodněno a odlišeno od jiných případů {soudu přitom v nyní posuzované věci nepřísluší posuzovat správnost a zákonnost důvodů rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 28.12.2006 č.j. 15362-07/06-1601-21 [důkazní návrh ξ]} ani protokolu Celního úřadu Ostrava ze dne 8.4.2008 č.j. 3925/08-146300-010 [důkazní návrh ψ)}}. V nyní posuzované věci je nesporné, že se žalobkyně v době, kdy jí byla spotřební daň doměřována, nacházela v právně nejasné situaci. Nicméně daňová povinnost ve vztahu k předmětnému tabáku jí (stejně jako jakékoli jiné články distribučního řetězce) stíhala. Pokud jí tedy byla spotřební daň vyměřena, stalo se tak na základě zákona. Naopak, rezignace celních orgánů na vyměřování spotřební daně v těchto případech by byla v rozporu se zákonem, byť pro články řetězce distribučního předmětný tabák příznivá, a tedy do jejich práv nezasahující.

⁴⁾ s ohledem na to, že tyto věci zná ze své úřední činnosti nejen soud, ale i žalovaný, soud důkaz čtením těchto spisů [důkazní návrhy ι) – κ)] neprováděl

Žalobkyně by však i přesto povinnost platit daň neměla (byť k tomu podle objektivního práva byla povinna), pokud by se na základě postupů veřejné správy vůči ní mohla legitimně domnívat, že takovou daň platit nemusí. Tedy i nezákonně benevolentní praxe správních orgánů v ní mohla za určitých okolností vytvořit legitimní očekávání, že v jejím případě ji daňová povinnost nestíhá, a daňovou povinnost z ní tak sejmout. Takové legitimní očekávání by podle ustálené soudní praxe mohla příp. založit i správní praxe jsoucí v rozporu s objektivním právem⁵⁾. V případě žalobkyně ovšem hovoří proti tomu, aby byla přiznána priorita ochrany její právní pozice před požadavkem dosažení objektivní legality, skutečnost, že správní praxe jsoucí v rozporu se zákonem nebyla všeobecná a převládající. Naopak, lze spíše hovořit o tápání správců daně a hledání adekvátního řešení. V postupech celních orgánů se objevovaly jak tendence tabák toho druhu, který prodávala účastnice řízení, podrobit spotřební dani, tak tendence opačná, přičemž o žádné z nich nelze hovořit jako o excesu z jinak vcelku jednotné správní praxe. Navíc žalobkyně nebyla ani v rovině skutkové v takové pozici, aby mohla mít za to, že tabák, který prodávala, má skutečně takové vlastnosti, že spotřební dani nepodléhá. Vlastnosti tohoto tabáku musela sama vnímat přinejmenším jako hraniční, tj. takové, že za určitých okolností je či může být ke kouření způsobit, a proto podléhající spotřební dani. Pokud tedy zastávala názor, že tabák spotřební dani nepodléhá, činila tak za situace, kdy si mohla a měla být vědoma toho, že její právní názor je vysoce sporný a neopírá se o natolik jednotnou a nepochybnou praxi správních orgánů, aby se na ni jako na signál toho, co je legální, mohla rozumně spolehnout. Uvedená kombinace faktorů proto vede soud k závěru, že v případě žalobkyně, i když je její případ svým způsobem hraniční, ještě převažuje zájem na dosažení objektivní legality, tedy toho, aby daň byla zákonně vyměřena, před zájmem na ochraně její právní pozice. Její očekávání, že spotřební daň nemusí platit, nebylo v rozhodné době natolik silně opřeno o legitimní důvody, aby mu musel ustoupit požadavek legality při výkonu veřejné správy. Ani okolnost, že jiným subjektům v obchodním řetězci končícím žalobkyní, v rámci něhož byl předmětný tabák obchodován, nebyla spotřební daň vyměřena, na uvedeném závěru nic nemění. S rizikem, že daň bude muset zaplatit, musel totiž počítat každý článek uvedeného řetězce, tedy i žalobkyně, a proto se této povinnosti nemůže zprostit argumentem, že vůči dalším článkům řetězce nebylo právo státu vyměřit daň uplatněno.

F.10.

K polemice žalobkyně se závěry posledního kasačního rozhodnutí Nejvyššího správního soudu se krajský soud omezuje na konstatování, že podle § 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.

⁵⁾ k této otázce srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 1.7.2009 č.j. 6 Ads 88/2006-132, Sb. NSS č. 1915/2009, a ze dne 24.2.2010 č.j. 6 Ads 88/2006-159¹⁾

F.11.

Z uvedených důvodů krajský soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

**G.
Náklady řízení**

Výrok o náhradě nákladů řízení mezi účastníky vychází z § 60 odst. 1 s.ř.s., kdy procesně úspěšný žalovaný se náhrady nákladů řízení vzdal.

České republice vznikly v tomto řízení náklady spojené s výsledkem svědka Ing. D. H. (svědek Ing. P. C. se svědečného vzdal). Tyto náklady představuje svědkovi vyplacené svědečné ve výši 950,- Kč. Jeho výslech byl však proveden i v (tehdy) spojené věci sp. zn. 22 Af 36/2010, proto na tuto věc připadá toliko ½ vyplaceného svědečného, t.j. částka 475,- Kč. S ohledem na neúspěch žalobkyně ve věci soud rozhodl podle § 60 odst. 4 s.ř.s. o její povinnosti nahradit státu tyto náklady, když žalobkyně nebyla osvobozena od soudních poplatků. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o.s.ř.“), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalobkyni povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena - v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Pro vymáhání pohledávek státu vzniklých z důvodu práva na náhradu nákladů řízení se uplatní postup stanovený zák. č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ve znění pozdějších předpisů.

V Ostravě dne 27. února 2013

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu