



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **CZT, a. s.**, Bratranců Veverkových 396, Pardubice, zastoupeného JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 466/34, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutím Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 22. 12. 2010, čj. 2677-3/210-060100-21, čj. 2678-3/210-060100-21, čj. 2693-3/210-060100-21, čj. 2694-3/210-060100-21, čj. 2698-3/210-060100-21, čj. 2820-3/210-060100-21, čj. 2820-4/210-060100-21 a čj. 2822-3/210-060100-21, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 1. 2013, čj. 30 Af 6/2011 – 334,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 1. 2013, čj. 30 Af 6/2011 – 334, **se zrušuje** a věc **se vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Dodatečnými platebními výměry ze dne 21. 11. 2007, čj. 9203/07-066300-024, čj. 9204/07-066300-024, čj. 9205/07-066300-024, čj. 9206/07-066300-024, čj. 9207/07-066300-024, čj. 9208/07-066300-024, čj. 9209/07-066300-024, a čj. 9210/07-066300-024, Celní úřad Pardubice (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období únor, březen, duben, květen, červen, srpen, září a říjen roku 2006.

2. Rozhodnutími ze dne 12. 11. 2008, čj. 2803-6/08-060100-21, čj. 2803-7/08-060100-21, čj. 2803-8/08-060100-21, čj. 2803-9/08-060100-21, čj. 2803-10/08-060100-21, čj. 2803-11/08-060100-21, čj. 2803-12/08-060100-21, a čj. 2803-13/08-060100-21, Celní ředitelství Hradec Králové (dále jen „celní ředitelství“) k odvolání žalobce částečně změnilo výroky dodatečných platebních výměrů a ve zbytku napadená rozhodnutí potvrdilo.

3. Žalobce napadl rozhodnutí celního ředitelství žalobami u Krajského soudu v Hradci Králové, který rozsudky ze dne 28. 1. 2010, čj. 30 Ca 8/2009 – 70, čj. 30 Ca 9/2009 – 70, čj. 30 Ca 10/2009 – 110, čj. 30 Ca 11/2009 – 70, čj. 30 Ca 12/2009 – 70, čj. 30 Ca 13/2009 – 70, čj. 30 Ca 14/2009 – 70, a čj. 30 Ca 15/2009 – 70, zrušil rozhodnutí celního ředitelství a vrátil mu věci k dalšímu řízení.

4. Rozhodnutími ze dne 22. 12. 2010, čj. 2694-3/2010-060100-21, čj. 2677-3/2010-060100-21, čj. 2678-3/2010-060100-21, čj. 2693-3/2010-060100-21, čj. 2820-4/2010-060100-21, čj. 2822-3/2010-060100-21, čj. 2820-3/2010-060100-21, a čj. 2698-3/2010-060100-21, celní ředitelství částečně změnilo výroky dodatečných platebních výměrů a ve zbytku napadená rozhodnutí potvrdilo. (pozn. NSS: V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění zákona č. 407/2012 Sb., stávající celní ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Generální ředitelství cel.)

II.

5. Žalobce napadl rozhodnutí celního ředitelství žalobami u krajského soudu. Usnesením ze dne 1. 9. 2011, čj. 30 Af 6/2011 – 79, krajský soud spojil věci vedené pod sp. zn. 30 Af 6/2011, sp. zn. 30 Af 7/2011, sp. zn. 30 Af 8/2011, sp. zn. 30 Af 9/2011, sp. zn. 30 Af 10/2011, sp. zn. 30 Af 11/2011, sp. zn. 30 Af 12/2011, a sp. zn. 30 Af 13/2011 ke společnému projednání s tím, že věc byla nadále vedena pod sp. zn. 30 Af 6/2011.

6. Rozsudkem ze dne 29. 1. 2013, čj. 30 Af 6/2011 – 334, krajský soud zrušil napadená rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Rozsudek krajského soudu, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

III.

7. Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

8. Stěžovatel nesouhlasil s tím, že posouzení tabákového výrobku jako doutníku je možné učinit podle předpisů na ochranu veřejného zdraví. 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. Doutník je „daňově zvýhodněn“ zejména kvůli pracnosti a nákladnosti jeho výroby. Stěžovatel dále citoval svoji argumentaci uplatněnou v předcházejícím řízení, ve které upozornil, že část výrobku tvoří čistě papírová vrstva, a výrobek proto nesplňuje formální znaky doutníku podle § 101 odst. 3 písm. b) a odst. 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a čl. 3 a 7 směrnice 95/59/ES, o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků. S těmito závěry se ztotožnil i znalec T. Gucký, který zdůraznil, že za tabákovou fólii nelze považovat papír ani v případě obarvení do barvy tabáku nebo poprášení tabákovým prachem. Požaduje-li právní předpis fólii z rekonstituovaného tabáku, není možné ji nahradit papírovou dutinkou. Fólie nemůže obsahovat výlučně jiné látky než tabák.

9. Krajský soud se nezabýval otázkou, zda stěžovatel překročil při výkladu neurčitého pojmu „lze kouřit jako takový“ meze pro správní úvahu. Soud tyto meze ani blíže neurčil. Pouze subjektivně zhodnotil, že předmětné výrobky jsou nekvalitní doutníky. Podle stěžovatele však tyto výrobky nenaplňují očekávání od skutečného doutníku. Jedná se o natolik nekvalitní výrobky, že je nelze považovat za doutníky, a jejich daňové zvýhodnění není právně ani společensky únosné a důvodné. Byť krajský soud označil výklad stěžovatele za možný a ospravedlnitelný, přiklonil se k závěru výhodnějšímu pro žalobce, který považoval za ústavně konformní. Soud tedy v podstatě odmítl používání neurčitých právních pojmů z důvodu předvídatelnosti jejich aplikace. S tímto závěrem stěžovatel nesouhlasil. Výklad stěžovatele byl přílehavější v tom směru, že byl bližší racionálnímu uspořádání vztahů ve společnosti. Absolutním zákazem neurčitých pojmů v daňovém právu k tíži státu by se normotvorba uchýlila ke kazuistice. Právní norma by měla být obecná a neměla by řešit, který „doutník“ ještě kouřit lze a který nikoliv. Právo Společenství obsahuje neurčité pojmy a zákon o spotřebních daních je jejich implementací. Pokud by tyto normy nebyly aplikovány na národní úrovni, vznikla by ojedinělá situace.

10. Pokud krajský soud uznal, že stěžovatel stanovil v podstatě správně kritéria pro posouzení materiálního znaku doutníku, tj. vypadávání náplně, její ulpívání v ústech, zhasínání, nerovnoměrné hoření, nutnost silného tahu, atd., nelze přisvědčit subjektivnímu posouzení krajského soudu, podle kterého jsou předmětné výrobky nekvalitními doutníky. Soud nestanovil přesné a objektivní hranice pro naplnění materiálního znaku doutníku.

11. Stěžovatel navrhl, aby se Nejvyšší správní soud obrátil na Soudní dvůr Evropské unie s předběžnou otázkou týkající se souladu národní implementace s právem Společenství. V tomto ohledu je třeba mít na paměti i poukaz žalobce na nejednotnost rozhodovací praxe v členských zemích. Dosud opatřenému stanovisku orgánu Evropské komise krajský soud nepřiznal závažnější význam.

12. Stěžovatel se neztotožnil ani s výrokem II. napadeného rozsudku, kterým mu byla uložena povinnost k náhradě nákladů řízení ve výši 125 218 Kč. Tato částka byla stanovena v rozporu se zákonem č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, vyhláškou č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, a judikaturou (např. nálezem Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. I. ÚS 664/03, nebo rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2010, čj. 1 Afs 96/2009 – 87, č. 2149/2010 Sb. NSS). Stěžovatel nesouhlasil s položkou představující zaplacený soudní poplatek ve výši 16 000 Kč. V daném případě žalobce podal osm stejných žalob proti osmi stejným rozhodnutím. Následně došlo ke spojení věcí, krajský soud měl proto vybrat pouze soudní poplatek ve výši 2000 Kč a zbývající poplatky měl žalobci vrátit. V tomto směru měl proto krajský soud uložit stěžovateli náhradu nákladů řízení pouze ve výši 2000 Kč. Stěžovatel se neztotožnil ani s odměnou advokáta ve výši 16 800 Kč za převzetí a přípravu zastoupení a ve výši 16 800 Kč za podání žalob. V plné výši měla být odměna stanovena pouze za první úkon (první žalobu) a za další úkony měla být stanovena pouze v poloviční výši podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu ve znění účinném do 1. 1. 2013. Za oba úkony tedy měla být stanovena odměna pouze ve výši 2 x 9450 Kč, tj. 18 900 Kč. S ohledem na výše uvedené

byla nesprávně stanovena i výše daně z přidané hodnoty, která měla být správně určena ve výši 15 869 Kč. Náhrada nákladů řízení tedy může činit pouze 93 432 Kč.

IV.

13. Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobce uvedl, že se krajský soud nezabýval některými žalobními námitkami a některé námitky vypořádal způsobem, se kterým žalobce nesouhlasí. Žalobce byl přesvědčen, že při posuzování dané věci mělo být přihlédnuto i k vyhlášce č. 344/2003 Sb., kterou se stanoví požadavky na tabákové výrobky, protože právní řád je třeba vykládat jako celek a povinností celních orgánů je aplikovat všechny předpisy, které upravují podmínky pro tabákové výrobky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, čj. 5 Afs 29/2005 – 123). Vyhláška č. 344/2003 Sb. je kromě zákona o spotřebních daních jediným předpisem, který určuje, jak mají vypadat tabákové výrobky. Nesplní-li subjekt její podmínky, vystavuje se postihu. Pokud by stěžovatel postupoval v souladu s touto vyhláškou, zjistil by, že kvalita doutníků shortfiller je ohrožena vysycháním. Žalobce i znalec připomněli, že doutníky je třeba kondicionovat (zajistit jejich vlhkost). Příloha č. 3 bod 3 písm. a) (*pozn. NSS: patrně myšlena Příloha č. 2) vyhlášky uvádí prostředky, kterými se udržuje vlhkost v doutnících. Celní ředitelství tuto vyhlášku neaplikovalo, ač v rozhodnutích o odvolání tvrdilo opak. Žalobce připomněl, že Státní zemědělská a potravinářská inspekce (dále jen „SZPI“) posoudila tabákové náplně vyjmuté z doutníků jako tabák ke kouření. Podle stěžovatele krajský soud správně vyhodnotil formální i materiální stránku doutníků Gullivers Extra, Gullivers Standard i Merlin.*

14. Žalobce připomněl, že slovenské, polské a německé celní orgány hodnotily předmětné výrobky jako doutníky, slovenské a polské orgány vydaly v tomto ohledu dokonce závazné informace. Rozhodovací praxí se odlišují pouze tuzemské celní orgány.

15. Žalobce dále poukázal na vyhlášku č. 160/1988 Sb., o Mezinárodní úmluvě o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží a Protokolu o její změně. Tato mezinárodní smlouva je pramenem vnitrostátního práva a stát je povinen zajistit soulad vnitrostátního práva s pravidly popisu, číselného označování zboží a jejich výkladem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2004, čj. 1 As 9/2003 – 90, č. 360/2004 Sb. NSS, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2008, čj. 1 Afs 8/2007 – 106, č. 1753/2009 Sb. NSS). Evropské právo a uvedená mezinárodní smlouva nejsou rozporné.

16. Žalobce setrval na názoru, že sazební zařazení zboží má vliv i na daňové zařazení. Z hlediska daňového práva se jedná o předběžnou otázku.

17. Žalobce nesouhlasil se stěžovatelem, že krajský soud odmítl používání neurčitých právních pojmů v právních předpisech. Nejasnost a dvojí možný výklad právního předpisu jde k tíži zákonodárce, v takovém případě musí být použit výklad výhodnější pro adresáta právní normy. Z důkazů nadto vyplynulo, že předmětné výrobky se dají kouřit jako takové.

18. Podle žalobce výklad stěžovatele nebyl přílehavější než výklad krajského soudu. Stěžovatel ostatně nepředložil žádný důkaz týkající se běžných očekávání kuřáků

doutníků. Stěžovatel použil neurčitý právní pojem, který v rozhodné době nebyl součástí českého ani evropského práva. Stěžovatel mohl použít pouze pojem „kouří se jako takové“. Správní orgán ani krajský soud nemůže *pro futuro* stanovit, co je běžné očekávání spotřebitele. Jedná se o neurčitý pojem, který se v průběhu času relativizuje. K posouzení očekávání spotřebitele je třeba dlouhodobého pozorování a zkušeností zejména znalců a odborníků.

19. Žalobce připomněl, že před zahájením výroby doutníků vznesl vůči celním orgánům a Ministerstvu financí řadu dotazů s žádostmi o výklad neurčitých pojmů (např. drcená tabáková směs). Žalobce rovněž seznámil celní orgány s technologickým postupem při výrobě.

20. Krajský soud neuvedl pouze svůj subjektivní názor na předmětné výrobky. Důsledně aplikoval právní předpisy a posoudil relevantní důkazy.

21. Žalobce upozornil, že u výrobku Gullivers Extra je vázací list vyroben ze speciálního papíru, u doutníků Gullivers Standard a Merlin se jedná o tabákovou folii z rekonstituovaného tabáku, kterou používají i ostatní výrobci. Posudek znalce Guckého zkresluje skutečnosti o použitém papíru a tabákové folii. Podle posudků celně technické laboratoře (dále jen „CTL“) je použití folie bezproblémové. Žalobce dále poukázal na tabákové výrobky jiných výrobců, které byly konstrukčně shodné jako doutníky v posuzovaném případě a jejichž výrobu celní orgány umožnily. Ke znaleckému posudku č. 1/22/2012 stěžovatel uvedl, že se soustředí pouze na vnější znaky výrobků. K posudku CTL Hamburg se stěžovatel nevyjádřil. Žalobce doplnil, že postup celních orgánů vykazuje znaky zaujatosti a subjektivního hodnocení posuzované věci. Celní orgány odlišně hodnotily a vykládaly § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. Zaujatost stěžovatele lze dovodit i z přípisu ze dne 25. 6. 2007, podle kterého je výrobek doutníkem, pokud splní pouze jednu z podmínek uvedených v § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. Tento závěr však nebyl důsledně aplikován na tabákové výrobky žalobce.

22. K tvrzení stěžovatele, že soudu zašle naposled opatřené materiály k řízení před Evropskou komisí, žalobce podotkl, že tento materiál nebyl předložen v řízení před krajským soudem, který jej proto nemohl hodnotit, a žalobce se k němu nemohl vyjádřit (srov. § 109 odst. 5 s. ř. s. a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, čj. 1 Azs 34/2004 – 49, č. 419/2004 Sb. NSS). Kasační soud nemůže k této novotě přihlížet.

23. K námitce směřující proti výši náhrady nákladů řízení žalobce uvedl, že je lhostejné, zda mu byla částka 14 000 Kč zaplacená za soudní poplatky vrácena soudem, nebo zda jí zaplatí stěžovatel v celkové částce 16 000 Kč. V konečném důsledku se tyto prostředky staly příjmem státního rozpočtu a ze státního rozpočtu mu byly opět vyplaceny. Podle žalobce krajský soud rovněž správně vypočetl odměnu advokáta podle advokátního tarifu, přičemž přihlédl k jeho zněním před i po účinnosti vyhlášky č. 486/2012 Sb., kterou se mění vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů.

V.

24. V replice ze dne 10. 4. 2013 stěžovatel uvedl, že vyhláška č. 344/2003 Sb. upravuje, jaké látky mohou obsahovat tabákové výrobky, aby je bylo možno považovat za zdravotně nezávadné. Žalobce dezinterpretoval vyhlášku tak, že na základě výčtu povolených látek podle Přílohy č. 2 této vyhlášky lze považovat přítomnost papírové dutinky v doutníku za běžný a přípustný jev. Papír se však jako vázací nebo krycí list v doutníku nemá vyskytovat. Krycí nebo vázací list lze i ve smyslu uvedené vyhlášky nahradit pouze „umělým obalovým materiálem“, tj. tabákovou fólií. Tento závěr se týká pouze výrobku Gullivers Extra, na ostatní výrobky se nevztahuje, protože v nich byla použita tabáková fólie.

25. Závěr žalobce, že doutníky typu shortfiller je třeba kondicionovat na základě přílohy č. 3 zmíněné vyhlášky, nebyl srozumitelný. Z tohoto předpisu lze dovodit pouze tolik, že pokud tabákové výrobky budou obsahovat látky, které lze použít pro udržení vlhkosti, patrně si po určitou dobu uchovají vlhkost. O potřebě kondicionování se zmínil pouze jeden znalec, který měl osobní poměr k věci. Ostatní znalci uvedli opak. Stěžovatel připomněl, že výrobky nelze zařadit mezi doutníky, protože vykazují zásadní vady (vypadávání náplně, obtíže při zapalování, hoření, kouření, atp.).

26. Stěžovatel zdůraznil, že v oblasti tzv. sazebního zařazování neplatí dvojí režim, jak naznačil žalobce. Pro celní orgány je od vstupu České republiky do Evropské unie závazná pouze Kombinovaná nomenklatura – celní sazebník EU (nařízení Rady č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku). Tzv. Harmonizovaný systém je mezinárodní celní sazebník zavedený v rámci Světové obchodní organizace. Oba systémy se doplňují, resp. Harmonizovaný systém se prolíná do Kombinované nomenklatury zejména v systému vysvětlivek k celnímu sazebníku. Tato polemika je však v posuzované věci nepřipadná. Celní sazebník se pro daňové zařazení nepoužívá. Závazná informace proto nemůže být rozhodnutím o předběžné otázce.

27. Doplněné podklady, které stěžovatel předložil soudu, nepředstavovaly skutkové novoty. Podpořily pouze předchozí argumentaci stěžovatele, že v Polsku a na Slovensku není daňové zařazení předmětných výrobků jednoznačné. Tato polemika podporuje návrh stěžovatele na předložení věci Soudnímu dvoru.

28. Podle stěžovatele nejsou možné výklady materiálního znaku doutníku rovnocenné. Úmyslem zákonodárce bylo daňově zvýhodnit kouření doutníků jako „kulturního fenoménu“ a „pracnost“ jejich výroby. Stěžovatel doplnil, že k výkladu právních předpisů včetně neurčitých právních pojmů jsou povolány soudy, nikoliv znalci.

VI.

29. V duplice ze dne 30. 4. 2013 žalobce uvedl, že i vyhláška č. 344/2003 Sb. stanoví, jaké látky mohou doutníky obsahovat a jak mají doutníky vypadat. Ve výrobku Gullivers Extra byl použit potravinářský tzv. pergamenový celulóзовý papír pod vrchní krycí list z přírodního tabáku. Krycí list přitom může plnit i funkci vázacího listu. Vyhláška č. 344/2003 Sb. připouští, aby v doutníku byly obsaženy i jiné složky. Žalobce upozornil, že dle sdělení Ministerstva financí pojem „scrap“ představuje kvalitní tabák vhodný ke kouření.

30. Žalobce setrval na názoru, že výrobky lze kouřit jako takové. Tato skutečnost vyplynula například z původních odborných posudků CTL i posudku znalce Staňka, který výrobky kouřil za přítomnosti notáře.

31. Žalobce zopakoval, že CTL v době posuzování předmětných výrobků neměla potřebnou akreditaci, na rozdíl od CTL v Hamburku, která ohodnotila výrobky Gullivers Standard a Gullivers Extra jako doutníky. Skutečnost, že akreditace je nutnou podmínkou pro posouzení věrohodnosti výsledku laboratorního zkoumání, je zřejmá i ze sdělení SZPI ze dne 25. 3. 2013. Žalobce porovnal § 3 odst. 4 písm. b) zákona č. 146/2002 Sb., o Státní zemědělské a potravinářské inspekci a o změně některých souvisejících zákonů, a § 3 odst. 4 písm. j) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, resp. § 4 odst. 5 písm. a) zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, a dovodil, že zákonodárce přikládá odbornosti SZPI větší váhu. SZPI je však ochotna přiznat, že její laboratoře nemají příslušnou akreditaci. Znalecké oprávnění stěžovatele nezahrnuje specializaci na tabákové výrobky.

32. Žalobce vytkl stěžovateli a správci daně, že opatřili odborná vyjádření od konkurentů žalobce, a to Dr. J. S. a společnosti Imperial Tobacco, resp. jejího jednatele Ing. Provozníka. Žalobce připomněl, že opakovaně upozornil stěžovatele i Ministerstvo financí na možnost zdanit doutníky podle váhy, což umožňuje evropská legislativa.

33. Žalobce nesouhlasil s tím, že daňové orgány nejsou povinny přihlížet k sazebnímu zařazení zboží podle celních předpisů. Podle žalobce se v takovém případě použije úprava předběžné otázky podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, resp. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

34. Žalobce podotkl, že dokumenty týkající se řízení před Evropskou komisí, na které stěžovatel upozornil v kasační stížnosti, se ve spise nenacházejí (zástupce stěžovatele nahlédl do spisu dne 23. 4. 2013). Žalobci není známo, že by se slovenské nebo polské celní orgány obrátily na Evropskou komisi v souvislosti s doutníky Gullivers a Merlin.

35. Podle žalobce není důvodné se v posuzované věci obrátit s předběžnou otázkou na Soudní dvůr. Mezi účastníky nedošlo ke zpochybnění příslušných evropských předpisů. Krajský soud již ve svých předchozích rozsudcích uvedl, že ohledně výkladu § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních není mezi stranami sporu.

36. Závěrem žalobce upozornil, že ke dni podání dupliky stěžovatel nerozhodl o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům. Stěžovatel tak žalobce neúměrně zatěžuje, nešetří jeho práva, naopak úmyslně postupuje v rozporu se zákonem, Ústavou a Listinou základních práv a svobod. Žalobce poukázal na rozhodnutí stěžovatele o zamítnutí návrhu na povolení obnovy řízení a uvedl, že stěžovatel mohl vyčkat s tímto rozhodnutím do opětovného rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům.

VII.

37. Ve vyjádření ze dne 5. 11. 2013 stěžovatel uvedl, že revidoval některé své závěry na základě posudků znalce Staňka. Výrobky žalobce nenaplňují materiální ani formální znaky, protože jejich náplň netvoří tabákový smotek. Stěžovatel připomněl, že dává k úvaze soudu předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru za situace, kdy názor příslušného orgánu Evropské komise je bez ohledu na změny definice doutníků konzistentní, totiž že výrobky nemají požívat daňového zvýhodnění určeného pro doutníky. Stěžovatel podotkl, že nově uplatněné náklady řízení nejsou účelně vynaložené.

VIII.

38. Ve vyjádření ze dne 8. 12. 2013 žalobce zdůraznil, že uvedl předmětné tabákové výrobky do volného daňového oběhu v roce 2006 a podle toho musí být hodnoceny. Při posouzení těchto výrobků se tedy použije zákon o spotřebních daních, vyhláška č. 344/2003 Sb., směrnice 95/59/ES a Harmonizovaný systém vč. Kombinované nomenklatury. Žalobce dále poukázal na postup celních orgánů, které povolily výrobu a prodej výrobků jiných výrobců, které však byly konstrukčně shodné s výrobky žalobce. Z uvedených důkazů plyne, že celní správa uznává provázanost daňového zařazení pro daňové účely i sazebního zařazení podle Kombinované nomenklatury pro celní účely. Žalobce podotkl, že daňové řízení na Slovensku bylo vyvoláno českými celními orgány a bylo ukončeno ve prospěch slovenského dovozce. Upozornil, že celní ředitelství na jedné straně tvrdilo, že správa spotřebních daní je řešena výhradně národními předpisy, na druhé straně však nyní požaduje předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru. Dále opětovně zdůraznil, že CTL neměla akreditaci pro hodnocení tabákových výrobků, že se celní orgány nevypořádaly s posouzením CTL Hamburg a opomněly vyhlášku č. 344/2003 Sb. Připomněl, že celní ředitelství vydalo v roce 2007 stanovisko k sazebnímu zařazení výrobků Gullivers a Merlin, ve kterých se odvolalo na Celní sazebník EU a zařadilo výrobky pod příslušný kód Kombinované nomenklatury jako tabák ke kouření. Uvedené ilustruje, že tvrzení stěžovatele jsou účelová.

39. Podle žalobce se Nejvyšší správní soud nemůže zabývat novými důkazy, které stěžovatel předložil až v řízení o kasační stížnosti (viz § 109 odst. 5 s. ř. s. a rozsudek ze dne 28. 2. 2007, čj. 8 Afs 68/2008 – 80). Kasační soud by tak nahrazoval činnost soudu prvního stupně a zásada koncentrace by tak postrádala svůj smysl. K důkazům, které stěžovatel předložil v řízení o kasační stížnosti, žalobce uvedl následující. K dokumentu Klasifikace tabákového výrobku prodáváného jako „5 Gullivers“ (překlad žalobce) poznamenal, že není zřejmé, který orgán vznesl posuzovaný dotaz, jak tento dotaz vypadal, jak byl opatřen důkaz o postupu spotřebitelů. Z dokumentu plyne, že členské státy se měly vyjádřit k pouhým obrázkům výrobku. Dokument poukazuje na čl. 4 směrnice 2011/64/EU, o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků, tato úprava však na případ žalobce nedopadá. Výrobek 5 Gullivers není výrobkem žalobce. Na povahu tohoto dokumentu se žalobce dotázal Parlamentního institutu a zastoupení Evropské komise v České republice, ze kterých vyplynulo, že tzv. working paper není právně závazný, nemá žádné právní důsledky a nemůže být považován za konečné stanovisko Komise. K zápisu ze schůzky ze dne 18. 2. 2013 žalobce uvedl, že tento dokument není oficiálním a závazným stanoviskem Evropské komise, může sloužit nanejvýš jako jeden z podkladů pro návrh právního předpisu EU. Žalobce poukázal na rozpor hodnocení výrobku, kdy orgány Komise jej posoudily jako jemně řezaný tabák a CTL jako odpad. Dokument byl zpracován bez slyšení stran a hlubšího zkoumání, tzv. od zeleného stolu. Žalobce

nesouhlasil s tvrzením obsaženým v zápisu, podle kterého byly výrobky klasifikovány jako tabák ke kouření. Tento závěr českých (resp. i polských) celních orgánů neobstál před soudy. Co se týče protokolu o zkoušce ze dne 13. 5. 2013, žalobce zpochybnil, že zkouška proběhla nezávisle, nestranně a objektivně, protože byla ovlivněna zápisem z jednání Výboru pro spotřební daně. Dále upozornil, že v protokolu chybí označení zkoumaného výrobku a další informace (evidenční číslo, výrobce, atp.). CTL nadto měla k dispozici nedostatečné množství vzorku, který byl opatřen nezákonným postupem. Výrobek byl při zkoumání poškozený (pravděpodobně byl přeríznutý a byla předložena jen jeho cca polovina), je proto zřejmé, že jeho náplň musela vypadávat a při zapalování a kouření docházelo k obtížím. Žalobce dále nesouhlasil, že tzv. vypáráním tabákové náplně se získá tabák ke kouření, byť stěžovatel tvrdí, že se pravděpodobně jedná o tabákový zbytek. Tento typ tabáku tvoří běžnou součást náplně doutníků a cigaret, jedná se o vysoce kvalitní tabák (srov. dopis Ministerstva financí ze dne 30. 9. 2011). Důkazy předložené stěžovatelem si odporují – podle protokolu o zkoušce je náplň výrobku tvořena tabákovým zbytkem, odpadem. Klasifikace výrobku 5 Gullivers však tvrdí, že výplň je z jemně řezaného tabáku. Vnitřně rozporný je i protokol o zkoušce, podle kterého je vůně, chuť a aroma beze stop fermentovaného tabáku, vůně a aroma obalu však nese stopy fermentovaného tabáku. K dopisu Ministerstva financí ze dne 28. 2. 2013 a navazující odpovědi stěžovatele ze dne 28. 5. 2013 žalobce uvedl, že vzorek, který ministerstvo zaslalo stěžovateli, nebyl dostatečně určité označen, není zřejmé, zda se jednalo o výrobek 5 Gullivers. Z dopisu stěžovatele je podle žalobce patrné, že stěžovatel nesdělil svému nadřízenému skutečný výsledek řízení před krajským soudem a že manipuloval důkazy s cílem poškodit žalobce. K emailové korespondenci žalobce upozornil, že dotaz Z. F. byl zaslán z emailové adresy používané českou finanční správou. Z. F. přitom potvrdila, že pracovala na Ministerstvu financí Slovenské republiky, nyní pracuje na Ministerstvu financí ČR. Žalobce dovodil, že slovenské orgány by přijaly potřebná legislativní opatření, pokud by na Slovensku existoval problém, na který poukazoval stěžovatel. Novelou zákona č. 106/2004 Z.z., o spotřební dani z tabákových výrobků, však na žádný takový problém nereagovaly. Žalobce konečně poukázal na závazné informace o sazebním zařazení zboží pro výrobek 5 Gullivers vydané Celním úřadem pro Olomoucký kraj dne 27. 9. 2013, podle kterých jsou tyto výrobky doutníky. Tyto výrobky jsou přitom podobné doutníkům Gullivers a Merlin, žalobce proto nechápe, proč jeho výrobky nesplnily podmínky pro zařazení do kategorie doutníků.

40. Žalobce podotkl, že krajský soud přihlédl i k materiálnímu znaku „očekávání běžného spotřebitele“, který byl včleněn do zákona o spotřebních daních zákonem č. 95/2011 Sb. a do směrnice 95/59/ES novelou provedenou směrnicí Rady 2010/12/EU, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků a směrnice 2008/118/ES. Pokud výrobky žalobce obstály v tomto „dvojím (vyšším) testu“, musely by projít i „nižším testem“, tedy požadavkem materiálního znaku „kouří se jako takové“.

41. Žalobce doplnil, že v případě tabákového výrobku Česká kusovka, který vykazoval shodné znaky jako výrobky žalobce, polské celní orgány doměřily výrobcí tohoto výrobku společnosti Kentpak spotřební daň. Společnost Kentpak však byla úspěšná u správního soudu, celní orgány pak podaly stížnost k polskému Nejvyššímu správnímu soudu. Soudní řízení bylo nyní přerušeno.

IX.

42. Ve vyjádření ze dne 14. 1. 2014 stěžovatel setrval na stanovisku, že pro daňové zařazení se nepoužívá celní sazebník. Žalobcem citované závěry jiného soudu o použitelnosti závazných informací jsou irelevantní. Stěžovatel vycházel z toho, že definice doutníku obsahovala materiální znak i v roce 2006 bez ohledu na to, jak se později formulačně měnila. Od počátku bylo rozhodné, že doutník musí být možno „kouřit jako takový“. Nelze-li výrobek kouřit vůbec nebo s obtížemi, při posouzení tohoto kritéria jsou jistě významná i očekávání běžného spotřebitele. Názor žalobce, že stěžovatel rozhodoval podle stávající definice doutníků, tj. definice včetně materiálního znaku charakterizovaného „očekáváním běžného spotřebitele“, neměl oporu v rozhodnutí stěžovatele ani ve spise. Stávající definice doutníků zpřesnila dosavadní definici v návaznosti na zneužívání daňového zvýhodnění.

43. Stěžovatel uvedl, že na jedné straně se žalobce pokouší přirovnat své výrobky výrobku Česká kusovka (který má být považován za doutník), na druhé straně odmítá podobnost svých výrobků s výrobkem 5 Gullivers. Na jiném místě se však této podobnosti dovolává a odkazuje na závazné informace vydané Celním úřadem pro Olomoucký kraj. Stěžovatel připustil, že pracovní výstupy Evropské komise nebo jejích orgánů nejsou právně závazné. Tyto výstupy však mohou sloužit v rámci legislativního procesu i ke sjednocování rozhodovací praxe na národní úrovni. Není zřejmé, jak žalobce došel k závěru, že Komise posuzovala pouze obrázky předmětného výrobku. Slovenská strana předložila výrobek fyzicky, každý zástupce si jej mohl prohlédnout. K výrobku se vyjádřily státy, které měly na věci zájem.

44. Stěžovatel považoval tvrzení žalobce o předstírání komunikace mezi slovenským a českým ministerstvem za nevhodná. Stěžovatel netvrdil, že se jedná o korespondenci se slovenskou stranou. Jednalo se pouze o informaci, že komunikace mezi ministerstvy proběhla. Stěžovatel má k dispozici korespondenci Ministerstva financí a Generálního ředitelství cel, která se týká popisu výrobku a s tím spojených problémů.

45. Stěžovatel uzavřel, že podmínkou přijetí závěrů CTL (veřejné zkušebny) není její akreditace. Postačuje, pokud zkušebna používá všeobecně uznávané metody, což znalecké posudky nezpochybňují.

X.

46. Žalobce ve vyjádření ze dne 18. 3. 2014 nesouhlasil se stěžovatelem, podle něhož vyhláška č. 344/2003 Sb. neupravuje, jak má doutník vypadat a z čeho se skládá. Takto izolovaný výklad je podle žalobce nepřipustný, protože konkrétní pravidla právních předpisů je třeba vyložit v systémových souvislostech. Tvrzení stěžovatele, že k předmětné vyhlášce nepřihlédl, odporuje listinám založeným ve správním spisu (viz odpověď správce daně ze dne 2. 10. 2007). Stěžovatel a správce daně si tak odporují.

47. Dále žalobce nesouhlasil, že připuštění závazných informací jako důkazu je nekorektní. Judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 24. 6. 2005, čj. 5 Afs 161/2004 – 66, a ze dne 27. 9. 2006, 1 Afs 16/2006 – 120) vyvrací názor stěžovatele, podle něhož se celní sazebník nepoužije pro daňové zařazení a správce daně není

zatříděním podle závazné informace vázán. K žádosti o poskytnutí informací podané Jiřím Vaníčkem (nynějším zástupcem žalobce) stěžovatel odpověděl dne 15. 2. 2008, že kódem nomenklatury se pro účely zákona o spotřebních daních rozumí číselné označení vybraných výrobků v nařízení Rady č. 2658/87.

48. Podle žalobce stěžovatel nepřilehavě odkázal na zápisy z jednání pracovního orgánu Komise z roku 2006 a 2013, které mají prokázat, že materiální znak doutníku existoval v právních předpisech již od počátku. Stěžovatel nesprávně označil v předchozím řízení tyto zápisy za oficiální stanovisko Komise, nyní naopak tvrdí, že nejsou právně závazné. Nadto stěžovatel se snažil jednostranně ovlivnit pracovní výbor Komise, a to i ve spolupráci se slovenskými celními orgány.

49. Pokud lze hovořit v rámci definice doutníku o materiálním znaku, netvořilo by jej „očekávání běžného spotřebitele“, ale znak „se kouří jako takové“, přičemž krajský soud potvrdil, že předmětné výrobky lze kouřit bez jakýchkoliv speciálních úprav. Stěžovatel nevysvětlil pojem „tabákový odpad“, přesto se snažil vyvolat dojem, že tabákové výrobky žalobce obsahují něco, co je pro doutníky nepatřičné. Paradoxně pak tvrdil, že se jedná o tabákový odpad, ale i o tabák ke kouření. Dále žalobce podotkl, že v roce 2006 dovážel tabákové výrobky Gullivers Standard na Slovensko, přičemž slovenské celní ředitelství uzavřelo, že se jednalo o doutníky.

50. Dále žalobce namítl, že Komise by bezpochyby reagovala vydáním nařízení nebo úpravou směrnice, pokud by v rámci výroby doutníků a obchodování s nimi existovaly tak závažné problémy na evropské úrovni, jak stěžovatel tvrdil. Ani po roce 2006 česká celní správa nenavrhla v rámci připomínkování novelizace směrnice, aby byly dotčené tabákové výrobky - doutníky zdaněny i podle hmotnosti.

51. Závěrem žalobce upozornil, že zákon o Celní správě České republiky nepředpokládá existenci laboratoří. Je proto nejisté, jaké má CTL postavení a jaké závěry může přijímat. Nadto stěžovatel má v seznamu znaleckých ústavů zapsanu jako znaleckou činnost pouze „laboratorní zkoumání a analýza ... tabáku“, ale nikoliv tabákových výrobků. Znalecký posudek CTL je podle judikatury Nejvyššího správního soudu pouze jedním z možných důkazů a může být zpochybněn.

XI.

52. Stěžovatel ve vyjádření ze dne 11. 11. 2014 zdůraznil, že definice tabákových výrobků ve vyhlášce č. 344/2003 Sb. jsou odlišné od definic obsažených v zákonu o spotřebních daních, který je rozhodným předpisem pro zdanění tabákových výrobků spotřební daní. Předmětná vyhláška je prováděcím předpisem k zákonu o potravinách a tabákových výrobcích. Otázka zdravotní nezávadnosti doutníku nemá žádný vztah k daňovému zatřídění. Pokud potravinářský předpis provedl výčet přípustných látek obecně pro všechny tabákové výrobky, netýká se to definice doutníků (např. v cigaretách se papír nachází zcela běžně, v doutnících nikoliv).

53. Skutečnost, že se celní sazebník nepoužije pro daňové zatřídění, vyplývá od 1. 1. 2004 z § 101 a § 104 zákona o spotřebních daních. Předmětný zákon obsahuje vlastní definice vybraných výrobků, nikoliv pouze odkaz na kódy kombinované nomenklatury ve

smyslu § 3 písm. o) citovaného zákona. Od 1. 1. 2004 proto již nelze použít v oblasti spotřebních daní závazné informace o sazebním zařazení pro daňové zařazení. Stěžovatel již vyložil v napadených rozhodnutích, proč je třeba pojem „tabák“ použitý v seznamu znaleckých ústavů vyložit jako obecný pojem zahrnující i tabákové výrobky. Závěry CTL zpochybnil pouze znalec J. Staněk, který má na výsledku řízení osobní zájem.

XII.

54. Žalobce ve vyjádření ze dne 26. 11. 2014 setrval na stanovisku, že správní orgány měly hodnotit předmětné tabákové výrobky nejen z hlediska zákona o spotřebních daních, ale také vyhlášky č. 344/2003 Sb., která stanoví látky, jejichž obsah je v doutnících přípustný. Oba zmíněné právní předpisy je třeba vykládat ve vzájemných souvislostech. Na rozpor ve vyjádřeních celních orgánů žalobce upozornil již v předchozím vyjádření.

55. Pokud stěžovatel naznačil, že se v doutnících nenachází papír, uvádí tím soud v omyl. Stěžovatel měl podrobněji vysvětlit, co znamená „papír“. Bod 7 přílohy č. 2 vyhlášky č. 344/2003 Sb. výslovně řadí mezi složky určené na doutníky a na náustky doutníků papír, celulosu (E 460).

56. K tvrzení stěžovatele, že pojem „tabák“ použitý v seznamu znaleckých ústavů je třeba vyložit jako pojem zahrnující i tabákové výrobky, žalobce podotkl, že pak tedy nechápe, proč jsou v seznamu znalců zapsáni již tři znalci se specializací na tabákové výrobky.

57. Dále žalobce odkázal na důvodovou zprávu k zákonu č. 95/2011 Sb., kterým se mění zákon o spotřebních daních. Důvodová zpráva i samotný zákon hovoří o pojmu „očekávání běžného spotřebitele“, který do té doby právní úprava neznala.

58. Závěrem žalobce nesouhlasil s tím, že doutníky patří do skupiny kvalitnějších a luxusnějších výrobků s vyšší pracností při výrobě. Již mnoho let se strojově vyrábí doutníky levnější kategorie. Jistý standard musí být samozřejmě zachován. Tak tomu bylo i u tabákových výrobků Gullivers a Merlin.

XIII.

59. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

60. Kasační stížnost je důvodná.

Použitelnost vyhlášky č. 344/2003 Sb.

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 přihlédnout 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.

65. Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobce uvedl, že pokud by stěžovatel postupoval v souladu s vyhláškou č. 344/2003 Sb., zjistil by, že kvalita doutníků shortfiller je ohrožena vysycháním. Tento právní předpis však nestanoví povinnost doutníky kondicionovat, pouze vymezuje prostředky, které lze použít pro udržování vlhkosti tabákových výrobků (tj. kondicionování, viz Příloha 2 bod 3 vyhlášky).

Formální znaky výrobku Gullivers Extra

66. Stěžovatel dále namítl, že výrobek Gullivers Extra nesplňuje formální znaky doutníku podle zákona o spotřebních daních. Vazací list tohoto výrobku je vyroben z papíru, zákon o spotřebních daních přitom požaduje, aby vázací list byl tvořen fólií z rekonstituovaného tabáku.

67. Námitka byla důvodná. Krajský soud nesprávně uzavřel, že výrobek Gullivers Extra splňuje formální znaky doutníku podle § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních.

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. Vyplývala 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 zabalená 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. Staňka 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. Staňka 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 doutníčky, 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 nenaplnuje 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.

Materiální znak („se kouří jako takové“)

74. Stěžovatel dále namítl, že krajský soud nesprávně právně posoudil materiální znak doutníků, tj. požadavek, aby tabákový výrobek bylo možné kouřit jako takový.

75. Ze shora citovaných ustanovení zákona o spotřebních daních a směrnice 95/59/ES plyne, že tabákový výrobek lze považovat za doutník, splňuje-li alespoň jeden z tzv. formálních znaků (body 1 až 4) a zároveň lze-li jej „kouřit jako takový“, resp. „je-li určen ke kouření v daném stavu“. Výklad právě tohoto tzv. materiálního znaku doutníků je mezi stranami sporný. Celní ředitelství dovodilo, že pojem „se kouří jako takové“ požaduje, aby kouření doutníků vykazovalo určité obvyklé kvalitativní znaky. Bylo přesvědčeno, že posuzované výrobky není možné kouřit jako takové, protože jejich vlastnosti jsou neobvyklé pro suché doutníky (shortfillers). Výrobky nerovnoměrně hoří, při kouření je nelze lehce a plynule potahovat, jejich náplň samovolně vypadává a ulpívá v ústech, je třeba je zasunout hlouběji do úst než běžné doutníky, popel je nekonzistentní a odpadá kvůli nevhodné struktuře náplně. Žalobce byl naopak přesvědčen, že výrobky lze kouřit jako takové, to znamená bez předchozích úprav, proto se jedná o doutníky. Krajský soud dovodil, že pojem „se kouří jako takové“ vyjadřuje požadavek, aby doutník bylo možné kouřit bez jakýchkoliv předběžných úprav, tedy bez dalšího, v daném stavu, tak, jak je, jako takový. Soud upozornil, že za takovou úpravu nelze považovat případné oříznutí doutníku před jeho kouřením. Krajský soud nadto doplnil, že materiální znak rovněž vyjadřuje požadavek, aby doutník splňoval určitá kvalitativní kritéria. Stěžovatel tato kritéria vymezil (snadnost zapálení, rovnoměrnost hoření, míra vypadávání náplně a jejího ulpívání v ústech, černání okrajů, konzistentnost popele, potíže při potahování, atp.), podle krajského soudu však nesprávně dovodil, že posuzované výrobky tato kritéria nenaplnují. Krajský soud naopak dospěl k závěru, že žádný z posuzovaných výrobků netrpí natolik intenzivní vadou, díky níž by výrobek nenaplnil onen materiální znak. Vlastnosti výrobků žalobce byly spíše nezvyklé, nacházely se na samé hranici přípustné kvality doutníků.

76. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s tímto odůvodněním pouze částečně.

77. V první řadě je třeba podotknout, že podobně jako krajský soud a účastníci řízení Nejvyšší správní soud považoval vymezení tzv. materiálního znaku v zákoně o spotřebních daních za obdobné jeho definici ve směrnici 95/59/ES. Při transpozici směrnice do vnitrostátního práva nedošlo k žádnému významovému posunu, pojem „kouří se jako takové“ odpovídá svému předobrazu, tj. pojmu „jsou-li určeny ke kouření v daném stavu“. Tato sousloví mají stejný význam a smysl, vyjadřují požadavek, aby doutníky bylo možné kouřit tak, jak jsou, v daném stavu, jako takové, bez dalšího. Nejvyšší správní soud zároveň ověřil, že český překlad posuzované části směrnice 95/59/ES, tj. pojem „jsou-li určeny ke kouření v daném stavu“ odpovídá dalším jazykovým verzím směrnice (srov. např. „if they can be smoked as they are“, „s'ils sont susceptibles d'être fumés en l'état“, „falls sie sich als solche zum Rauchen eignen“, „pokial' sú ako také vhodné na fajčenie“).

78. Sousloví „jsou-li určeny ke kouření v daném stavu“ a „se kouří jako takové“ nejsou ve směrnici 95/59/ES ani v zákoně o spotřebních daních definována. Tyto pojmy prozatím nevyložila judikatura Soudního dvora ani Nejvyššímu správnímu soudu známá judikatura vrcholných vnitrostátních soudů.

79. Soudní dvůr se však již vyjádřil k velmi podobnému pojmu „*capable of being smoked as they are*“, tj. způsobilé ke kouření v daném stavu, uvedenému v čl. 3 odst. 1 Směrnice Rady 79/32/EEC, o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků. V rozsudku ze dne 24. 9. 1998, *Brinkmann Tabakfabriken GmbH*, C-319/96, Sb. rozh. s. I-05255, se Soudní dvůr zabýval otázkou, jakou povahu mají tabákové smotky zabalené do porézní celulózy, které musí být vloženy do dutinky z cigaretového papíru, aby mohly být kouřeny. V úvahu přitom připadaly dvě varianty, a to že (1) se jedná o tabák ke kouření, nebo (2) o cigarety, které musí být (kromě jiného) způsobilé ke kouření v daném stavu. Soudní dvůr dospěl k závěru, že posuzované výrobky představují tabák ke kouření podle čl. 4 odst. 1 směrnice 79/32/EEC. Tyto výrobky totiž nemohou být kouřeny tak, jak jsou, protože musí být nejdříve vloženy do dutinky z cigaretového papíru nebo do cigaretového papíru (bod 17). Soudní dvůr dále uvedl, že výraz „tabákové smotky způsobilé ke kouření v daném stavu“ („*rolls of tobacco capable of being smoked as they are*“) popisuje hotový výrobek. Takovým hotovým výrobkem je i doutník, který je třeba před kouřením oříznout (bod 20).

80. Nejvyšší správní soud nepochyboval o tom, že pojem „*capable of being smoked as they are*“, tj. způsobilé ke kouření v daném stavu, uvedený ve směrnici 79/32/EEC, má shodný smysl a význam jako pojem „*if they can be smoked as they are*“, tj. jsou-li určeny ke kouření v daném stavu, užitý ve směrnici 95/59/ES. Oba termíny vyjadřují schopnost tabákového výrobku být kouřen v daném stavu, tak, jak je, jako takový. Výklad pojmu „*capable of being smoked as they are*“ v rozsudku *Brinkmann Tabakfabriken* je použitelný i na nyní posuzovaný pojem „*if they can be smoked as they are*“.

81. Ze zmíněného rozsudku Soudního dvora je přitom patrné, že požadavek způsobilosti ke kouření v daném stavu znamená, že tabákový výrobek musí být hotový, tedy způsobilý ke kouření bez předchozích úprav či změn (např. bez předchozího vložení do dutinky z cigaretového papíru). Z citovaného rozsudku naopak nevyplývá, že by požadavek způsobilosti ke kouření v daném stavu vyžadoval, aby tabákový výrobek či jeho kouření měly určitou kvalitu obvyklou pro kouření toho kterého typu tabákového výrobku.

82. Lze tedy uzavřít, že pojem „jsou-li určeny ke kouření v daném stavu“ uvedený v čl. 3 směrnice 95/59/ES požaduje pouze, aby bylo možné kouřit doutník v daném stavu, tak, jak je, bez předchozích úprav. Tento pojem nelze vykládat tak, že proces kouření doutníku by měl vykazovat určité obvyklé kvalitativní znaky kouření tohoto typu tabákového výrobku.

83. Krajský soud tedy správně dovodil, že tzv. materiální znak doutníku požaduje, aby bylo možné kouřit doutník tak, jak je, bez dalšího, v daném stavu, bez jakýchkoliv předchozích úprav a změn. Nejvyšší správní soud však nemohl přisvědčit krajskému soudu v tom, že pojem „jsou-li určeny ke kouření v daném stavu“, resp. „se kouří jako takové“, požaduje, aby kouření doutníku splňovalo určitá kvalitativní kritéria. Takový požadavek nelze dovodit ze směrnice 95/59/ES ani ze zákona o spotřebních daních.

84. Z uvedeného je zřejmé, že citovaná rozhodná ustanovení zákona o spotřebních daních a směrnice 95/59/ES sice obsahují neurčité právní pojmy, tyto pojmy však

nepřipouští dvojí možný výklad. Výklad pojmů „se kouří jako takové“ a „jsou-li určeny ke kouření v daném stavu“ je (zejména s ohledem na rozsudek *Brinkmann Tabakfabriken*) jednoznačný a nepochybný.

85. Pro úplnost lze doplnit, že uvedený závěr nelze vyvrátit ani odkazem na směrnici 2010/12/EU, která novelizovala směrnici 95/59/ES a podle níž jsou doutníky tabákové výrobky „pokud je lze v nezměněném stavu kouřit a s ohledem na své vlastnosti a očekávání běžného spotřebitele jsou určeny výhradně ke kouření v nezměněném stavu“. Tato novelizace byla transponována i do zákona o spotřebních daních, který s účinností od 1. 5. 2011 stanoví, že doutníky jsou tabákové smotky, „které se kouří v nezměněném stavu a s ohledem na jejich vlastnosti a očekávání běžného spotřebitele jsou v nezměněném stavu určeny výhradně ke kouření“. Je zřejmé, že citovaná ustanovení obsahují požadavek určité kvality kouření doutníků. Ve srovnání se shora uvedenými ustanoveními rozhodnými pro posuzovanou věc je tím spíše patrné, že dřívější právní úprava neobsahovala žádný obdobný požadavek a tzv. materiální znak spočíval pouze v požadavku způsobilosti doutníků být kouřeny jako takové, v daném, nezměněném stavu. Lze usuzovat, že novelizace směrnice 95/59/ES a zákona o spotřebních daních byly přijaty z důvodu zabránění zneužití tabákových výrobků, jinými slovy proto, aby jako doutníky byly zdaněny pouze takové tabákové výrobky, které mají kvalitu splňující očekávání a komfort běžného spotřebitele [viz důvodová zpráva k zákonu č. 95/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o lihu), ve znění pozdějších předpisů]. Uvedené novelizace však nemají pro posuzovanou věc žádný význam, je nutno vycházet ze znění zákona o spotřebních daních účinného do 30. 4. 2011 a směrnice 95/59/ES do účinnosti novely 2010/12/EU.

86. Lze uzavřít, že krajský soud nesprávně dovodil, že pojem „se kouří jako takové“ požaduje, aby kouření doutníku vykazovalo určité kvalitativní znaky.

87. K návrhu stěžovatele na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Nejvyšší správní soud dodává, že mu přes postavení soudu posledního stupně nevznikla povinnost položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie (srov. rozsudky Soudního dvora ze dne 27. 3. 1963, *Da Costa a další*, 28/62 až 30/62; ze dne 6. 10. 1982, *CILFIT*, 283/81, bod 14; či ze dne 4. 11. 1997, *Parfums Christian Dior*, C-337/95, bod 29). Posuzovaná otázka totiž představovala *acte éclairé*, tedy případ, kdy k dané problematice existuje judikatura Soudního dvora, resp. rozsudek Soudního dvora týkající se podobné otázky. Při výkladu sousloví „jsou-li určeny ke kouření v daném stavu“ se zdejší soud mohl opřít o rozsudek Soudního dvora *Brinkmann Tabakfabriken*, který se týkal obdobné otázky jako v posuzované věci. Jednoznačně a nepochybně vyložil pojem stejného významu a smyslu „způsobilý ke kouření v daném stavu“.

88. Je třeba doplnit, že otázka, zda tabákový výrobek musí splnit alespoň jeden, nebo zároveň všechny body vymezující podmínky pro doutníky podle čl. 3 směrnice 95/59/ES, představovala *acte clair* (srov. rozsudek Soudního dvora ve věci *CILFIT*). Aplikace na

konkrétní skutkový stav v rámci posuzování určité věci je pak otázkou pravomoci vnitrostátního soudu.

89. Kasační soud nepřihlédl k důkazům, které předložil stěžovatel v řízení o kasační stížnosti. Takový postup by byl v rozporu se zásadou koncentrace řízení, ovládající postup řízení před správními soudy v předmětné věci. Proto nad rámec nutného odůvodnění a pro úplnost soud dodává, že protokol o zkoušce se týkal tabákového výrobku 5 Gullivers, tedy výrobku odlišného od posuzovaných výrobků žalobce (byť je tento výrobek patrně podobný nyní posuzovanému výrobku Merlin). Výsledky této zkoušky proto nemohly ovlivnit závěry CTL vztahující se přímo k výrobkům žalobce, tato zkouška dřívější závěry CTL nezměnila. Zápis Výboru pro spotřební daň ze dne 22. 1. 2013 se rovněž týkal výrobku 5 Gullivers a hodnotil jej z hlediska směrnice 2011/64/EU. Obdobné platí i o závěru vyjádřenému v zápisu z jednání Výboru pro spotřební daň ze dne 18. 4. 2013. Rozhodné pro posouzení věci není ani posouzení výrobku 5 Gullivers ze dne 28. 5. 2013, jedná se totiž pouze o popis výrobku a daňového a soudního řízení. Soud rovněž nepřihlédl k důkazům, které předložil v řízení o kasační stížnosti žalobce. Tyto důkazy se totiž míjely s předmětem řízení vymezeným v kasační stížnosti (rozhodnutí stěžovatele ve věci obnovy řízení, seznam oborů znalecké činnosti stěžovatele, sdělení Ministerstva spravedlnosti o rozsahu znaleckého oprávnění stěžovatele, odpověď SZPI na žádost žalobce o posouzení tabákových výrobků a oznámení žalobce o rozhodnutí o odkladném účinku kasační stížnosti), nebo se vztahovaly k důkazům předloženým stěžovatelem, ke kterým však zdejší soud nepřihlédl.

Náklady řízení před krajským soudem

90. Stěžovatel napadl také výrok rozsudku krajského soudu, kterým mu byla uložena povinnost úhrady nákladů řízení ve výši 125 218 Kč.

91. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností této kasační námitky. Kasační stížnost, která směřuje jen proti výroku o nákladech řízení nebo proti důvodům rozhodnutí soudu, je nepřipustná (§ 104 odst. 2 s. ř. s.). V usnesení ze dne 1. 6. 2010, čj. 7 Afs 1/2007 – 64, č. 2116/2010 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že kasační námitka směřující proti výroku o nákladech řízení je přípustná, pokud kasační stížnost obsahuje i další námitky podle § 103 s. ř. s., které směřují proti dalším výrokům soudního rozhodnutí a zároveň nejsou nepřipustné podle § 104 s. ř. s. Není přitom rozhodné, zda kasační soud shledá tyto námitky důvodnými. Stěžovatel brojil přípustnými kasačními námitkami i proti výroku I. napadeného rozsudku, kterým krajský soud rozhodl o věci samé. Kasační námitka směřující proti výroku II. o náhradě nákladů řízení před krajským soudem je proto přípustná. Soud zároveň shledal, že tato námitka je důvodná.

92. Podle krajského soudu náklady řízení sestávaly z: (1) soudního poplatku za osm žalob ve výši 16 000 Kč (tj. 8 x 2000 Kč), (2) odměny advokáta za 4 úkony právní služby, a to za převzetí a přípravu zastoupení a sepis žalob před spojením věcí a před účinností vyhlášky č. 486/2012 Sb. (tj. 16 800 Kč a 16 800 Kč), a za repliku žalobce ze dne 15. 1. 2013 a účast na jednání soudu dne 22. 1. 2013 po spojení věcí a po účinnosti vyhlášky č. 486/2012 Sb. (tj. 24 800 Kč a 24 800 Kč), (3) náhrady hotových výdajů ve výši 5400 Kč (18

x 300 Kč), (4) náhrady jízdného ve výši 1663 Kč, a (5) daně z přidané hodnoty (21 %) ve výši 18 955 Kč.

93. Z obsahu soudních spisů je zřejmé, že žalobce podal osm téměř identických žalob. Za této situace krajský soud postupoval podle § 39 odst. 1 s. ř. s. a usnesením čj. 30 Af 6/2011 – 79 spojil žaloby ke společnému projednání.

94. Co se týče nákladů řízení vzniklých zaplacením soudního poplatku, Nejvyšší správní soud odkazuje na nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 664/03, ve kterém soud uvedl, že „[ú]stavně konformním výsledkem interpretace zákona č. 549/1991 Sb. však nemůže být taková interpretace, podle níž je účastník řízení povinen platit soudní poplatek za každé správní rozhodnutí, pokud jde o rozhodnutí, která jsou skutkově a právně zcela identická, týkají se týchž účastníků a jsou vydána též den stejným správním orgánem. V tomto smyslu považuje Ústavní soud interpretaci zákona č. 549/1991 Sb. za protiústavní.“ V rozsudku ze dne 24. 3. 2010, čj. 1 Afs 113/2009 – 69, č. 2065/2010 Sb. NSS, pak Nejvyšší správní soud dovodil, že „[p]ři posuzování poplatkové povinnosti účastníka řízení má soud povinnost ověřit, zda žalobce svými žalobami nenapadá rozhodnutí správního orgánu, která naplňují podmínky srovnatelnosti věcí popsané v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 664/03. V případě, že by se jednalo o skutkově a právně srovnatelné věci, by totiž žalobce nestíhala povinnost platit soudní poplatek za každou jednotlivou žalobu, postačovalo by zaplacení soudního poplatku v jedné věci. V ostatních věcech by pak již soud nebyl oprávněn po žalobci jeho zaplacení požadovat.“ Tento nálezy byl překonán teprve novelou zákona o soudních poplatcích provedenou zákonem č. 218/2011 Sb., který s účinností od 1. 9. 2011 vložil do § 6 odstavec devět, podle kterého „Je-li ve věcech správního soudnictví podána žaloba proti více rozhodnutím, je každé napadené rozhodnutí samostatným základem poplatku...“

95. V posuzované věci byly splněny podmínky vymezené v citovaném nálezu Ústavního soudu, protože žalobce podal žaloby proti skutkově a právně identickým rozhodnutím, která se týkala téhož účastníka (žalobce) a byla vydána též den (22. 12. 2010) stejným správním orgánem (celním ředitelstvím). Zároveň byly žaloby podány a poplatková povinnost tak vznikla podle zákona o soudních poplatcích ve znění účinném do 31. 8. 2011, interpretovaném ve světle nálezu Ústavního soudu. Poplatková povinnost žalobce tedy činila 2000 Kč a 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.

96. Krajský soud pochybil, pokud uložil žalovanému zaplatit na nákladech soudního řízení i částku rovnající se zaplaceným soudním poplatkům za všech osm žalob. Vzhledem k tomu, že žalobce měl uhradit soudní poplatek pouze za jednu žalobu ve výši 2000 Kč, stěžovateli měla být uložena povinnost uhradit žalobci náklady soudního řízení spočívající v zaplaceném soudním poplatku v téže výši.

97. Ve vztahu k přiznané odměně zástupce žalobce je třeba uvést následující. Podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2012 se při spojení dvou nebo více věcí mimosmluvní odměna náležející ve věci s nejvyšší tarifní hodnotou zvyšuje o polovinu mimosmluvní odměny, jež by jinak náležela v ostatních spojených věcech. V rozsudku čj. 1 Afs 96/2009 – 87 Nejvyšší správní soud dovodil, že při aplikaci

citovaného ustanovení není rozhodné, kdy soud spojil věci ke společnému projednání, ale zda tak učinil. Při výpočtu náhrady nákladů řízení ve spojených věcech je nutno použít citovaného ustanovení na všechny úkony právní služby učiněné od zahájení řízení. S účinností od 1. 1. 2013 byl § 12 odst. 3 advokátního tarifu změněn (vyhláškou č. 486/2012 Sb.) tak, že při spojení dvou nebo více věcí se odměna určí součtem odměn za všechny spojené věci. Podle čl. II vyhlášky č. 486/2012 Sb. platí, že za právní služby poskytnuté přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky přísluší advokátovi odměna podle advokátního tarifu ve znění účinném do dne nabytí účinnosti této vyhlášky.

98. Z uvedeného je zřejmé, že v případě úkonů učiněných do 31. 12. 2012, tj. v případě úkonů převzetí a příprava zastoupení a podání žalob, měl krajský soud postupovat v souladu s § 12 odst. 3 advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2012, který je třeba aplikovat na všechny úkony právní služby učiněné od zahájení řízení, tedy i na úkony učiněné před spojením věcí. Krajský soud měl přiznat odměnu advokáta v plné výši za uvedené úkony právní služby učiněné pouze v první věci. Za úkony v dalších sedmi věcech zástupci žalobce náležela odměna pouze v poloviční výši.

99. Krajský soud přiznal náhradu nákladů řízení žalobci v nesprávné výši, a to v položce sestávající ze zaplaceného soudního poplatku a odměny advokáta za úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a podání žalob) učiněné před 31. 12. 2012. Nesprávně vypočtené položky náhrady nákladů vedly i k nesprávně vypočtené dani z přidané hodnoty, jejímž základem měla být částka 75 563 Kč (tj. 9450 Kč za převzetí a přípravu zastoupení + 9450 Kč za podání žalob + 24 800 Kč za vyjádření žalobce ze dne 15. 1. 2013 + 24 800 Kč za účast při jednání soudu + 5400 Kč jako náhrada hotových výdajů + 1663 Kč jako náhrada jízdného).

100. Pro úplnost je třeba doplnit, že zdejší soud nepřisvědčil tvrzení žalobce, že je lhotežné, zda mu bude zaplacený soudní poplatek vrácen stěžovatelem či krajským soudem. V zájmu řádného hospodaření jednotlivých státních orgánů v rámci vymezené části státního rozpočtu je třeba trvat na tom, aby přeplatek na soudním poplatku byl vrácen z té části státního rozpočtu, do níž byl uhrazen.

Závěr

101. Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto zrušil rozsudek krajského soudu, kterému vrátil věc k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věty první s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Současně krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti.

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

V Brně 19. prosince 2014

JUDr. Jan Passer
předseda senátu