



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **MERCATO PREZZO, s. r. o.**, se sídlem Havlíčkovo nábřeží 2728/38, Ostrava – Moravská Ostrava, zast. JUDr. Václavem Hodanem, advokátem se sídlem Wenzigova 5, Praha 2, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2014, čj. 43274-2/2014-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 10. 2016, čj. 22 Af 128/2014-39,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně hodlala do ČR dovézt 90 000 ks tabákových výrobků (doutníků) a požádala celní úřad o povolení jednorázově přijmout tyto vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně podle § 23 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Celní úřad pro Moravskoslezský kraj však žalobkyni takové povolení nevydal: výrobky, které žalobkyně označovala za doutníky, totiž nesplňovaly kritéria doutníku jako předmětu daně z tabákových výrobků. Odvolání žalobkyně proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný dne 31. 10. 2014 a rozhodnutí potvrdil.

[2] Žalobu, kterou žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného, zamítl krajský soud rozsudkem označeným v záhlaví. Zásada dvojinstančnosti nebyla porušena tím, že žalovaný v odvolacím řízení sám napravil některá pochybení celního úřadu, ani tím, že orgány obou stupňů použily posudek celně technické laboratoře (CTL). Závěry posudku bylo možné vyvrátit jiným důkazním prostředkem; žalobkyně však nenavrhla důkazy způsobilé zpochybnit základní vlastnosti výrobků, které zjistila CTL. Bylo neúčelné v žalobě vysvětlovat, že výrobky obsahují krycí list a že jejich chuť a aroma nemají vliv na to, do jaké kategorie vybraných výrobků vymezených v zákoně spadají, protože stejný názor zastávaly i celní orgány. CTL postupovala správně, pokud při zkoumání výrobků vyňala tabákovou náplň z obalu, protože jinak by nebylo možné zhodnotit vlastnosti náplně a zjistit, že obsahuje částice o frakci menší než 6,35 mm. Pojem „*trhaná tabáková náplň*“ není v zákoně definován, celní orgány jej však řádně objasnily a jejich výklad je v souladu s informací zveřejněnou již od roku 2011 na stránkách celní správy. I z důvodové zprávy k novelizaci zákona o spotřebních daních provedené v roce 2011 lze zjistit, že požadavky na náplň doutníků byly zpřísněny, aby se tak zabránilo zneužívání tabákových výrobků a vydávání výrobků plněných tabákovým odpadem za doutníky. Pro výrobky plněné tabákovým odpadem bylo typické, že při kouření zhasínaly a náplň z nich vypadávala; tento druhý rys byl zjištěn i u výrobků žalobkyně. Žalovaný se sice na dvou místech svého odůvodnění vyjádřil nepřesně či nelogicky, tato pochybení však neměla vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Je pravda, že polské celní orgány označily ve své závazné informaci výrobky žalobkyně jako doutníky, nešlo však o převládající správní praxi a po novelizaci z roku 2011 si žalobkyně měla být vědoma toho, že její výrobky nemusejí nutně obstát jako *doutníky* v každém dalším řízení.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) v kasační stížnosti v zásadě setrvala na tom, co namítla už v žalobě. Pokud žalovaný v odvolacím řízení odstraňoval vady rozhodnutí prvního stupně, měl žalobkyni seznámit s podklady pro své rozhodnutí (§ 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu). O dvojinstančnosti řízení nemůže být řeč tím spíše, jestliže celní úřad rezignoval na jakékoli dokazování ve věci, neprovedl ohledání výrobků a poté, co obdržel protokol CTL, vydal zamítavé rozhodnutí. Tím, že celní orgány vyňaly tabákovou náplň ze svitků a podrobily ji síťovému rozboru, pozměnily charakter a vlastnosti vzorků; to činí dokazování nezákonným.

[4] Zákonná úprava, podle níž se kategorizují tabákové výrobky (§ 101 zákona o spotřebních daních), nestanoví nic o minimální velikosti tabákových částic obsažených v náplni tabákových svitků (doutníků); daňová sazba se ale nesmí odvíjet od pravidel, která nejsou obsažena v zákoně. Tabákový smotek, který splňuje kritéria podle § 103 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, je tedy doutníkem, i když jeho náplň tvoří také fragmenty menší než 6,35 mm. Stěžovatelka má za to, že v žalobě řádně vysvětlila, proč její výrobky patří do kategorie doutníků (s ohledem jak na krycí list, tak na tabákovou náplň). Ostatně i celní orgány uvedly, že výrobky se kouří bez dalších úprav; nelze tedy zároveň tvrdit, že se nekouří *v nezměněném stavu* jako doutníky. Závěr, podle něž výrobky nepatří mezi doutníky, nemůže být založen na tom, že náplň při kouření tabákového svitku některému kuřákovi ulpěla v ústech. Takto subjektivní vjem nemůže založit práva a povinnosti při správě daní. Proto stěžovatelka vytkla krajskému soudu, že nepředložil

pokračování

Ústavnímu soudu návrh na zrušení § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních, který obsahuje subjektivní kritérium „očekávání běžného spotřebitele“.

[5] Krajský soud se podle stěžovatelky nijak nevypořádal s námitkou poukazující na rozpor mezi hodnocením českých celních orgánů a závaznou informací polských celních orgánů o sazebním zařazení výrobků SUPER SORT (tedy výrobků, které jsou předmětem projednávané věci) mezi doutníky. Závazná informace ze dne 24. 5. 2013 vedla stěžovatelku k přesvědčení, že se o doutníky jedná; pokud celní orgány rok nato dospěly k odlišnému závěru, zasáhly tím do stěžovatelčina oprávněného očekávání. Stěžovatelka proto navrhla, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl. Stěžovatelka podle něj jen opakuje výtky, které vznášela již v odvolacím řízení; její kasační stížnost je tak spíše polemikou se závěry krajského soudu, která neobsahuje žádné nové argumenty.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným v tom, že stěžovatelka prakticky nereagovala na argumentaci krajského soudu – jen opakovaně prezentovala své odlišné přesvědčení. I v kasační stížnosti trvá na tom, že její výrobky jsou doutníky podle § 103 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních.

[9] Podle tohoto ustanovení se rozumí doutníky a cigarillos pro účely tohoto zákona

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 a obsahují

1. Krycí list ze surového tabáku, nebo

2. trhanou tabákovou náplň, s krycím listem v obvyklé barvě doutníku z rekonstituovaného tabáku, jenž kryje celý výrobek případně i filtr, avšak nikoli náustek v případě doutníků s náustkem, činí-li jejich jednotková hmotnost bez filtru nebo náustku nejméně 2,3 g a nejvýše 10 g a je-li obvod nejméně jedné třetiny délky alespoň 34 mm.

[10] Žalovaný v odvolacím řízení vskutku odstraňoval vady rozhodnutí celního úřadu; nemusel však provádět další dokazování (pouze upravil některé formulace a zpřesnil právní závěry orgánu prvního stupně), takže ani neshromažďoval žádné podklady, s nimiž by měl stěžovatelku seznámit. Stejně jako krajský soud neshledal NSS porušení zásady dvojinstančnosti. Stěžovatelka podala proti rozhodnutí celního úřadu obsáhlé odvolání, jehož všemi body se žalovaný zabýval a přezkoumal skutková zjištění i přijaté právní závěry.

[11] Zásadu dvojinstančnosti neporušuje pouhá skutečnost, že celní úřad využil při zjišťování povahy výrobků odborných služeb CTL. Závěry laboratoře podle celního úřadu spolehlivě vypovídaly o tom, že výrobky nejsou doutníky ve smyslu § 101 odst. 3 písm. b) bodu 2 zákona o spotřebních daních. Stěžovatelka přitom nepředložila jiný důkazní prostředek, který by zjištěné vlastnosti výrobků mohl vyvrátit; pouze navrhovala „ohledání“ výrobků. Ani podle NSS však nebylo třeba, aby celní úřad výrobky ohledával,

pokud je fyzicky prozkoumala právě již CTL, a to včetně makro- a mikroskopického posouzení, sensorického posouzení, nakuřovací zkoušky atd. Vynětí tabákové náplně z výrobků, které provedla CTL, bylo nezbytné pro posouzení vlastností náplně; o nezákonnosti takového postupu nemůže být řeč.

[12] Stěžovatelčina polemika k tématu standardních vlastností doutníků nemůže být úspěšná. Ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) bodu 2 zákona o spotřebních daních sice opravdu neupravuje minimální velikost tabákových částic obsažených v náplni doutníků, formuluje však požadavky na vlastnosti doutníků pomocí neurčitých právních pojmů (*očekávání běžného spotřebitele; trhaná tabáková náplň*), které celní orgány řádně vyložily, a krajský soud se s jejich výkladem právem ztotožnil. Stěžovatelčina věta „*Tabákový smotek, který splňuje kritéria podle § 103 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, je tedy doutníkem, i když jeho náplň tvoří také fragmenty menší než 6,35 mm*“, právě přehlíží, že pojmem *trhaná tabáková náplň* se nemíní jakkoli jemně rozdrčené kousky jakýchkoli částí tabákových rostlin (to by pak totiž bylo možno plnit doutníky tabákovým odpadem), ale částice určité minimální velikosti a kvality, které zaručují vlastnosti doutníků očekávané běžnými spotřebiteli. O tom, že stěžovatelčiny výrobky obsahovaly krycí list, není sporu (pouze celní úřad se k této otázce postavil nesprávně a žalovaný to napravil); pouhá přítomnost krycího listu však z výrobku nečiní doutník – k tomu je třeba splnit i další zákonné požadavky (konkrétně pokud nemají výrobky obsahovat trhanou tabákovou náplň, musí být krycí list ze surového, a ne z rekonstituovaného tabáku jako ve stěžovatelčině případě; alternativně – viz bod 2 vykládaného ustanovení - jsou tu požadavky na kvalitu náplně; u každého z těchto typů výrobků pak musí být naplněno očekávání běžného spotřebitele). Stejně tak skutečnost, že se výrobky kouří v nezměněném stavu, neprokazuje, že výrobek patří mezi doutníky; tato vlastnost je pouze jednou z několika, které zákon požaduje.

[13] Soud nemá - ve shodě s krajským soudem - žádné pochybnosti o tom, že ulpívání tabákové náplně v ústech při kouření nepatří mezi očekávání běžných kuřáků doutníků. To, že náplň vypadává z doutníků dokonce i před použitím, je patrné z fotografické dokumentace v protokolu CTL, a ani stěžovatelka nepokládá vypadávání náplně při kouření za nepodloženou domněnku celních orgánů – pouze zlehčuje právní důsledky této skutečnosti. Zákonný předpoklad vyjádřený slovy „*očekávání běžného spotřebitele*“ je obvyklou zákonnou konstrukcí, na níž není nic protiústavního. Jde o neurčitý právní pojem, který musí být v konkrétních případech řádně vyložen, aby nezůstal jen obecnou floskulí, pod níž si lze představit cokoli. Celní orgány v této věci vysvětlily, že a proč běžní kuřáci doutníků neočekávají ulpívání tabákové drti v ústech, a NSS považuje jejich výklad za rozumný. Proto krajský soud nepochybil, pokud nevyhověl stěžovatelčinu návrhu, aby tato část textu zákona byla předložena Ústavnímu soudu ke zrušení.

[14] Není pravda, že se krajský soud nevyjádřil k odlišnému hodnocení stěžovatelčiných výrobků ze strany polských celních orgánů (v roce 2013) a ze strany celních orgánů českých. Krajský soud připustil, že i nesprávná právní praxe může v adresátech vyvolat oprávněné očekávání; o takový případ tu však nešlo, neboť české celní orgány již minimálně od roku 2011 zastávaly praxi jinou a informovaly o ní i na svých internetových stránkách. V takové situaci si stěžovatelka nemohla vybrat jen praxi polských orgánů, která pro ni byla příznivá, a naopak přehlížet praxi orgánů českých, která jí nesvědčila.

pokračování

[15] Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s.

[16] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení úspěšná, a nemá tak právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 8. března 2017

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu