



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **Genito s. r. o.**, se sídlem Koudelov 43, Vrdy, zastoupená JUDr. Radimem Hanákem, Ph.D., advokátem se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 24. 10. 2019, č. j. 46 Af 27/2017 – 41,

takto:

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 6 800 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Radima Hanáka, Ph.D.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 7. 2017, č. j. 23381-2/2017-900000-302, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 15. 3. 2017, č. j. 56428/2017-610000-32.4. Posledně uvedeným rozhodnutím celní úřad uložil žalobkyni podle § 134zsc odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 157/2015 Sb. (dále jen „*zákon o spotřebních daních*“), za použití § 42d odst. 1 písm. a) téhož zákona propadnutí 11 050,4 kg surového tabáku ve vlastnictví žalobkyně.

[2] Žalobkyně proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného brojila žalobou u Krajského soudu v Praze (dále jen „*krajský soud*“), který rozsudkem ze dne 24. 10. 2019, č. j. 46 Af 27/2017 – 41, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] Krajský soud se ztotožnil s žalobkyní, že v projednávané věci je rozhodné, zda k úpravě tabáku došlo před účinností zákona č. 157/2015 Sb. (dále jen „*novela č. 157/2015 Sb.*“), jímž byl novelizován zákon o spotřebních daních a zavedeno ustanovení § 134zz odst. 2 zákona, tedy před 1. 7. 2015. Podle tohoto ustanovení *surový tabák, se kterým je nakládáno pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků, nesmí být dále zpracováván nebo upravován*. Krajský soud konstatoval, že pokud žalobkyně upravovala surový tabák **před** účinností tohoto ustanovení, nebylo by to v rozporu se zákonem a nebylo by možné později rozhodnout o jeho propadnutí. Krajský soud poukázal na to, že zákonodárce v tomto ustanovení užil nedokonavý slovesný vid (*upravovat, zpracovávat*), příslovce *dále*, a dle celkové větné stavby je zakázán toliko proces další úpravy či zpracování surového tabáku (bez ohledu na fázi, do níž dospěje), nikoli skladování surového tabáku s určitými vlastnostmi.

[4] Krajský soud dále uvedl, že zcela v souladu s gramatickým výkladem je i úmysl historického zákonodárce vyjádřený v důvodové zprávě k § 134zz zákona o spotřebních daních, podle níž odstavec 2 tohoto ustanovení „[s]tanovuje, že **osoba skladující surový tabák určený pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků v daňovém skladu nesmí tento tabák dále zpracovávat nebo upravovat**“ (zvýrazněno krajským soudem). Takto chápaný účel právní úpravy je v souladu s cílem změn, které byly zavedeny s účinností od 1. 7. 2015 novelou č. 157/2015 Sb. Tímto cílem byla eliminace daňových úniků a zamezení zneužití surového tabáku pro nelegální výrobu mimo prostory daňových skladů, a to zavedením omezení nakládání se surovým tabákem tak, že surový tabák může (kromě zákonem stanovených případů) přijímat nebo odesílat pouze registrovaná osoba, a zavedením oznamovací povinnosti pro tyto osoby. To umožnilo, aby surový tabák mohl být sledován a případně zdaněn.

[5] Podle krajského soudu zákaz dalšího upravování a zpracovávání surového tabáku, s nímž je nakládáno (je skladován) pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků, zapadá do systematiky právní úpravy, která díky zavedené registrační a oznamovací povinnosti umožňuje sledování pohybu surového tabáku a kontrolu osob jej skladujících. Krajský soud též poukázal na absenci přechodných ustanovení, takže se zákaz dalšího upravování a zpracování tabáku uplatní od účinnosti nové právní úpravy.

[6] Krajský soud proto uzavřel, že nedocházelo-li k úpravě surového tabáku, skladovaného pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků, po nabytí účinnosti novely č. 157/2015, není možné rozhodnout o jeho propadnutí s odkazem na ustanovení § 134zz odst. 2 a § 134zzc odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních.

[7] Krajský soud nepřisvědčil žalovanému, že není rozhodné, zda k úpravě surového tabáku došlo před účinností novely č. 157/2015 Sb. a že postačuje samotný fakt skladování upraveného surového tabáku (pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků). Protože žalovaný zaujal toto stanovisko, nepovažoval za nutné k otázce doby úpravy provádět další dokazování, včetně žalobkyní navržených důkazů (výslechem označených svědků –

pokračování

úředních osob), a otázkou doby úpravy se s ohledem na uvedený právní názor nezabýval. Krajský soud označil rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů právě proto, že se nevypořádal s důkazními návrhy žalobkyně. Dále podle krajského soudu skutkový stav, z něhož žalovaný vycházel, vyžaduje podstatné doplnění.

[8] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Stěžovatel nejprve poukazuje na povahu propadnutí surového tabáku a zdůrazňuje, že není trestem, ale označuje jej jako „*kvazisankci za kvazidelikt*“ s tím, že má také svoji podstatnou ochrannou složku. Jeho účelem je stáhnout z volného oběhu nezdaněné vybrané výrobky (surový tabák) a zabránit jejich návratu. Tento institut tedy účinně omezuje dopady daňových úniků. V této souvislosti stěžovatel odkazuje na konkrétní rozsudky Nejvyššího správního soudu.

[10] V další části kasační stížnosti polemizuje s gramatickým výkladem § 134zz odst. 2 zákona o spotřebních daních, jak jej provedl krajský soud. Výrazy (že tabák nesmí být dále) „*zpracováván*“ nebo „*upravován*“ musí být podle stěžovatele vykládány tak, že se jedná o jakkoli zpracovaný nebo upravený surový tabák nacházející se objektivně v tomto stavu. Surový tabák, se kterým je nakládáno pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků, nesmí být podroben jakékoliv zpracovatelské operaci, ani dílčí; objektivně musí zůstat surovým tabákem prostým jakýchkoli úprav. Výraz „*dále*“ (nesmí být *dále* zpracováván nebo upravován) pak neznamená „*dále v čase*“ (později, po účinnosti novely – dle názoru krajského soudu), ale je třeba ho chápat jako označení směřující ke změně stavu surového tabáku na surový tabák alespoň zčásti zpracovaný či upravený. Co se týče užití dokonavého vidu, tím chtěl zákonodárce postihnout nejen výsledek, ale též jakékoli dílčí výrobní operace.

[11] Z výše uvedeného stěžovatel dovozuje, že pokud by krajský soud provedl gramatický výklad „*řádně*“, učinil by správný závěr, že zákonné ustanovení zakazuje nakládání se surovým tabákem, který je objektivně jakkoli změněn, byť jen dílčí zpracovatelskou operací. Stěžovatel uvádí, že zkoumané ustanovení nezakazuje upravovat surový tabák do budoucna, ale zakazuje disponovat ve volném daňovém oběhu věcí, přičemž není rozhodný okamžik její úpravy. Propadnutí je pak postihem za protiprávní nakládání s takovou věcí. Stěžovatel tedy trvá na tom, že nebyl povinen provádět dokazování stran skutečnosti, kdy ke zpracování nebo úpravě surového tabáku došlo. Ve světle výše uvedeného stěžovatelova výkladu § 134zz odst. 2 zákona o spotřebních daních takové dokazování není nutné.

[12] Stěžovatel též vytýká krajskému soudu, že přecenil význam důvodové zprávy k novele č. 157/2015 Sb., konkrétně té její části, kterou ve svém rozsudku citoval (viz odstavec [4] výše). Podle stěžovatele je tato pasáž v rozporu s daným ustanovením (§ 134zz zákona o spotřebních daních) a zužuje dopad stanoveného zákazu pouze na určité osoby (tj. osoby skladující tabák), ačkoli to zákon nestanoví. Krajský soud neměl s touto částí důvodové zprávy pracovat a budovat na ní svůj závěr. Stěžovatel zdůrazňuje jinou část důvodové zprávy, která dle jeho mínění podporuje jím předestřený výklad. Podle ní „[ú]prava umožňuje správci daně ve stanovených případech zajistit surový tabák, popřípadě

dopravní prostředek, který ho dopravuje. Jedná se jednak o situace, kdy je surový tabák přijímán nebo odeslán osobou, která není řádně registrována jako osoba skladující surový tabák, nebo je zjištěno, že tabák určený pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků je zpracováván nebo upravován. [...] Smyslem navrhované úpravy je vložit do rukou správce daně účinný nástroj k boji s nelegálním nakládáním se surovým tabákem, který je zneužíván pro nelegální výrobu mimo daňový sklad“ (důraz přidal stěžovatel). Během dopravy surového tabáku zjevně k žádné zpracovatelské operaci nemůže docházet, jen je převážen, a přesto zákonodárce užívá totožných pojmů jako v § 134zz odst. 2 zákona o spotřebních daních (*zpracováván a upravován*). Zákonodárce tedy vůbec nemířil **časově** do průběhu zpracovatelské operace nebo do budoucí zpracovatelské operace, ale **statusově** (věcně) proti surovému tabáku se změněným, tudíž jiným než původním stavem (důraz opět přidal stěžovatel). Z časového hlediska zákonodárce nevyžaduje probíhající nebo budoucí změnu stavu surového tabáku, ale změnu minulou, již proběhlou (a to jakoukoli – celkovou nebo i jen dílčí).

[13] Podle stěžovatele též krajský soud vyvozuje chybné důsledky z absence přechodných ustanovení ke zkoumané úpravě, totiž že se zákaz dalšího *upravování a zpracování* uplatní až od účinnosti nové úpravy na budoucí zpracovatelské operace. Stěžovatel však z této skutečnosti (absence přechodných ustanovení) dovozuje extrémní přísnost zákonodárce stran nakládání se surovým tabákem. Přitom zákonodárce odůvodnil, proč k takové úpravě přistoupil (aktuální masové daňové úniky a potřeba jejich řešení). Zamýšlel tedy hned od účinnosti novely podrobit přísné regulaci veškerý surový tabák nacházející se v tuzemsku s ohledem na extrémní rizikovost komodity. Novela naopak nesledovala záměr umožnit skladování neomezeného množství předtím upravovaného nebo zpracovávaného surového tabáku po neomezeně dlouhou dobu a nadto založit správci daně důkazní břemeno ohledně okamžiku, kdy ke zpracovatelské operaci došlo. Takové dokazování by bylo „*reálně nesmyslné*“, protože by vedlo správce daně takřka ve všech případech do důkazní nouze.

[14] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou zamítl. Podle žalobkyně nelze postihovat úpravu a zpracování surového tabáku provedenou před 1. 7. 2015, tedy před účinností novely č. 157/2017 Sb., která do zákona zavedla § 134zz odst. 2 zákona o spotřebních daních. Toto ustanovení směřuje na zákaz činnosti (úpravy a zpracování surového tabáku) a nikoli na zákaz držení upraveného a zpracovaného surového tabáku.

[15] Též se ohrazuje proti tomu, že se ji žalovaný snaží „*nastínit*“ jako osobu, která pokoutně nelegálně vyrábí řezaný tabák. Její činnost až do konce registrace osoby skladující surový tabák spočívala výhradně v expedici surového tabáku tuzemským i zahraničním odběratelům.

[16] Dále má za to, že výklad zákona, jenž predestřel žalovaný, je nepřipustně rozšiřující a vedl by k přímé retroaktivitě nad rámec znění zákona, která je v právním státě nepřipustná, neboť zásadně narušuje právní jistotu. Pokud by zákonodárce zamýšlel zamezit držení či dispozici se surovým tabákem, pak by to do zákona výslovně zakotvil. Žalobkyně též poukazuje na to, že surový tabák upravovala pro účely jeho vývozu do jiných států do účinnosti novely č. 157/2015 Sb. (tj. do 30. 6. 2015). Tohoto dne se byla

pokračování

prokazatelně dotázat u správce daně, jak nakládat s dříve zpracovaným surovým tabákem, a příslušné úřední osoby jí odpověděly, že takovou situaci zákon neupravuje.

[17] Žalobkyně se dále v doplnění vyjádření ze dne 1. 4. 2020 podrobněji ohrazuje proti tomu, aby byla líčena jako subjekt, který prováděl úpravu surového tabáku, z něžž chtěl následně nelegálně vyrábět tabákové výrobky. Taková tvrzení jsou nepodložená, žalobkyně nikdy se surovým tabákem nenakládala v rozporu se zákonem a správce daně ve vztahu k žalobkyni jako plátcí DPH v daňové kontrole nezjistil pochybení. K tomu přikládá části ze zprávy o daňové kontrole na DPH ze dne 9. 3. 2020. Podnikání žalobkyně spočívalo v transparentním vývozu surového tabáku do jiných států, předpoklad žalovaného o zneužívání surového tabáku je tedy podle ní vyvrácen.

[18] Stěžovatel v dalším podání ze dne 18. 5. 2021 (doplnění kasační stížnosti) poukazuje na absurdní důsledky výkladu zákona dle napadeného rozsudku a znovu zdůrazňuje, že důkazní břemeno nemohou celní orgány unést a jsou zatíženy „*prokazováním neprokazatelného*“, tedy že k úpravě surového tabáku došlo až po účinnosti novely č. 157/2015 Sb. Poukazuje též na výsledky svědků navržených stěžovatelkou a obecně uvádí, že „*jedinými svědky úprav či zpracování surového tabáku jsou zpravidla pachatelé či spolupachatelé trestné činnosti*“, kteří logicky nemají motivaci vypovídat pravdivě.

[19] Na výše uvedené reagovala žalobkyně replikou ze dne 24. 5. 2021, v níž opakuje, že zákon nezakazuje držení upraveného nebo zpracovaného tabáku. Žalovaný situaci dezinterpretuje, jakoby byl upravený surový tabák nalezen nyní, téměř šest let po nabytí účinnosti zákazu dle § 134zz odst. 2 zákona o spotřebních daních. Zboží žalobkyně však bylo zajištěno 36 dní po účinnosti novely. V projednávané věci se nejedná o trestnou činnost, ale o „*pouhou daňovou sankci*“ a rozložení důkazního břemene není odlišné od důkazního břemene v jakémkoli jiném sankčním postupu správního orgánu.

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen pověřenou osobou s příslušným vysokoškolským vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Co se týče relevantní právní úpravy, podle § 134zz zákona o spotřebních daních: (1) *Surový tabák, který je skladován pro jiný účel než výrobu tabákových výrobků, nesmí skladovat jiná osoba než registrovaná osoba skladující surový tabák.* (2) *Surový tabák, se kterým je nakládáno pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků, nesmí být dále zpracováván nebo upravován.* (3) *Omezení nakládání se surovým tabákem podle odstavců 1 a 2 se nevztahuje na nakládání se surovým tabákem, který je použit pro výzkumné nebo vědecké účely výzkumnou organizací podle právního předpisu upravujícího podporu výzkumu, experimentálního vývoje a inovací nebo veřejnou vysokou školou.*

[23] Podle § 134zzc zákona o spotřebních daních: (1) *Správce daně zajistí surový tabák, popřípadě i dopravní prostředek, který jej dopravuje, jestliže zjistí, že a) je s ním nakládáno v rozporu s § 134zz, b) nebyla splněna oznamovací povinnost podle § 134zza, nebo c) je surový tabák dopravován bez dokladu uvedeného v § 134zzb, údaje v něm uvedené jsou nesprávné nebo nepravdivé, nebo doklad je pozměněný nebo padělaný.* (2) *Pro zajištění podle odstavce 1 se použijí obdobně ustanovení tohoto zákona upravující řízení o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku.* (3) *Ve věci zajištěného surového tabáku, popřípadě i dopravního prostředku, se použijí obdobně ustanovení § 42b až § 42e. Konečně dle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních pokud správce daně nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, rozhodne o jejich propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám.*

[24] Účastníci řízení adresovali Nejvyššímu správnímu soudu četná a poměrně obsáhlá podání, v projednávané věci je však předmětem sporu jediná právní otázka, totiž výklad § 134zz odst. 2 zákona o spotřebních daních (zvýrazněn tučně v odstavci [22] výše). Žalobkyně, již přisvědčil i krajský soud v napadeném rozsudku, má za to, že toto ustanovení postihuje pouze jednání (zpracování a úpravu surového tabáku), k němuž došlo **až po účinnosti novely** č. 157/2015 Sb. Naopak stěžovatel má za to, že toto ustanovení dopadá na držení zpracovaného či upraveného surového tabáku bez ohledu na to, kdy k takovému jednání došlo (tedy i na jednání **před účinností novely** č. 157/2015 Sb.).

[25] Jinými slovy dle stěžovatele ustanovení postihuje určitý **stav** (držení tabáku) bez ohledu na to, kdy daný subjekt fakticky jednal tak, aby tabák do tohoto stavu uvedl. Naopak podle krajského soudu a žalobkyně toto ustanovení postihuje pouze **určité jednání** (konání spočívající ve zpracování a úpravě surového tabáku). Je přitom nesporné, že v první řadě je nutné přikročit k jazykovému výkladu tohoto ustanovení a prozkoumat, jaké pravidlo zákon vyjadřuje; to správně učinil i krajský soud v napadeném rozsudku.

[26] Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud § 134zz odst. 2 zákona o spotřebních daních vyložil správně; pouze k otázce přistupoval až příliš pečlivě, pokud například rozebíral nedokonavý vid sloves *zpracovávat* a *upravovat* a význam slova *dále*. To nebylo ani nutné, neboť jazykové vyjádření je jednoduché a snadno pochopitelné – zkoumané ustanovení zakazuje neurčitému okruhu subjektů určité jednání (konání, čili jednání tzv. komisivní); z pohledu subjektu pak stanoví povinnost zdržet se takového jednání. Toto jednání spočívá v jakémkoli *zpracovávání* nebo *upravování* surového tabáku. Pro úplnost lze dodat, že toto pravidlo se nevztahuje na tabák, s nímž je nakládáno pro výrobu tabákových výrobků.

[27] V projednávané věci je nesporné, že o tabák pro výrobu tabákových výrobků nešlo. Vlastní jádro sporu je v tom, zda § 134zz odst. 2 zákona o spotřebních daních dopadá na výše vymezené jednání, jehož se subjekt dle svého tvrzení dopustil **před účinností zákona**. Nejvyšší správní soud konstatuje, že k takovému výkladu chybí jakákoli opora v textu i ve smyslu (účelu) zkoumaného ustanovení. Toto ustanovení vstoupilo v účinnost dne 1. 7. 2015, tedy s účinností novely č. 157/2015 Sb. Tato novela ani jiné ustanovení zákona o spotřebních daních nestanoví nic o tom, že by uvedené

pokračování

ustanovení mělo působit nazpět (retroaktivně). Pokud by zákonodárce zamýšlel dát zkoumanému ustanovení zpětnou účinnost, musel by tak stanovit výslovně, neboť „[p]rincipy právního státu vyžadují u každého možného případu retroaktivity jeho výslovné vyjádření v ústavě nebo v zákoně s cílem vyloučit možnost retroaktivní interpretace zákona a zároveň vyžadují v zákoně vyřešit s retroaktivitou spjaté důsledky tak, aby nabytá práva byla řádně chráněna“ (nález Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2005, sp. zn. II.ÚS 444/03). To se ovšem nestalo.

[28] Samotné znění zkoumaného ustanovení pak ničím nenasvědčuje tomu, že zákonodárce hodlal postihnout nikoli určité **jednání**, ale (též) jeho **následek**, tedy to, že má určitá osoba v detenci *zpracovaný* nebo *upravený* surový tabák, a to bez ohledu na to, kdy jednání, které bylo příčinou takového *zpracování* či *úpravy*, nastalo. Tento výklad stěžovatele jde zjevně daleko za jazykové vyjádření normy a nemá v něm žádnou oporu.

[29] Stěžovatel proto ve své argumentaci *de facto* užívá výlučně výkladu dle účelu právní úpravy (metoda teleologická). Jeho úvaha spočívá v tom, že zákonodárce zamýšlel zabránit daňovým únikům při nakládání se surovým tabákem, proto chtěl zkoumaným ustanovením zakázat detenci zpracovaného nebo upraveného surového tabáku (bez ohledu na to, kdy došlo k jeho úpravě či zpracování).

[30] K tomu je třeba uvést, že jazykový výklad zákonného ustanovení má – s určitými výjimkami – přednost před jinými výkladovými metodami (typicky metodou teleologickou). Podle Ústavního soudu „[v] případech aplikace právního ustanovení je nutno prvotně vycházet z jeho doslovného znění. Pouze za podmínky jeho nejasnosti a nesrozumitelnosti (umožňující např. více interpretací), jakož i rozporu doslovného znění daného ustanovení s jeho smyslem a účelem, o jejichž jednoznačnosti a výlučnosti není jakákoli pochybnost, lze upřednostnit výklad *e ratione legis* před výkladem jazykovým“ (stanovisko Ústavního soudu ze dne 21. 5. 1996, Pl. ÚS st. 1/96). Nejvyšší správní soud konstatuje, že ve zkoumané otázce je text předpisu jednoznačný a nevyvolává nutnost užití jiných metod výkladu.

[31] Co se týče dílčích argumentů v kasační stížnosti, stěžovatel reaguje na – jak již bylo řečeno zbytečně podrobnou – jazykovou analýzu zkoumaného ustanovení v napadeném rozsudku. Obecně je stěžovateli třeba dát za pravdu, že výraz „*dále*“ (tabák nesmí být *dále* zpracováván nebo upravován), užitý v § 134zz odst. 2 zákona o spotřebních daních, neznamena „*dále v čase*“ (později, po účinnosti novely), ale směřuje ke změněnému stavu surového tabáku. Stěžovatel má pravdu i v tom, že dokonavým videm chtěl zákonodárce postihnout průběh výrobní operace v jakékoli fázi (slovy stěžovatele „*jakékoli dílčí výrobní operace*“). Stěžovatel však z těchto úvah vyvozuje mylné závěry, neboť má za to, že přímo vedou k tomu, že právní úprava postihuje **následek jednání** (detenci zpracovaného či upraveného tabáku), nikoli jen dané jednání jako takové. K tomu však v těchto úvahách chybí jakákoli opora; vždyť tyto úvahy se týkají pouze podrobného zkoumání, **jaké formy jednání** chtěl zákonodárce postihnout, nikoli toho, že by spolu s jednáním postihoval i následek bez ohledu na to, kdy k relevantnímu jednání došlo.

[32] Výše naznačený argument stěžovatele se též míjí s jazykovým výkladem dotčeného ustanovení předestřeným v napadeném rozsudku. Krajský soud totiž správně podrobil zkoumané ustanovení rozboru, z něhož trefně dovedl, že je „[v]ýslovně zakázán toliko proces další úpravy či zpracování surového tabáku (a to bez ohledu na fázi, do níž dospěje), nikoli skladování surového tabáku s určitými vlastnostmi“. Naopak krajský soud z tohoto rozboru nijak nedovozoval (jak se zřejmě snaží naznačit stěžovatel), že by to bylo právě zkoumané ustanovení, které by užitým gramatickým vyjádřením směřovalo do budoucna („dále v čase“). Časová působnost zkoumaného ustanovení plyne z vlastní povahy právní úpravy, která zásadně a bez dalšího působí do budoucna, ze stanoveného data účinnosti novely, a nakonec i z toho, že zákonodárce nenormoval žádnou její zpětnou účinnost (ani přímou, ani nepřímou) například v přechodných ustanoveních (viz též odstavec 12 napadeného rozsudku).

[33] Stěžovatel ve svém dalším argumentu poukazuje na povahu propadnutí surového tabáku a zdůrazňuje, že není trestem, ale označuje jej jako „kvazisankci za kvazidelikt“ s tím, že má také svoji podstatnou ochrannou složku. Tento argument je však irelevantní: povaha samotného propadnutí surového tabáku totiž nebyla vůbec významná pro vymezení důvodů, pro něž krajský soud napadeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil.

[34] Co se týče stěžovatelem zdůrazňovaných pasáží z důvodové zprávy ke zkoumanému ustanovení, ani zde stěžovatel nepředkládá argument, jenž by rozhodovací důvody krajského soudu vyvracel. Krajský soud nijak nepopíral, že účelem právní úpravy je stanovit nástroj k boji s nelegálním nakládáním se surovým tabákem. Stěžovatel se však mylí, pokud z důvodové zprávy dovozuje, že zákonodárce nevyžaduje nějakou probíhající nebo budoucí změnu stavu surového tabáku, ale změnu minulou, již proběhlou. Ve skutečnosti se stěžovatel dožaduje toho, aby zkoumané ustanovení bylo vykládáno rozšiřujícím způsobem tak, aby celním orgánům umožnilo co nejúčinněji postihovat daňové úniky v souvislosti se surovým tabákem. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že zatímco tento účel je pochopitelný a legitimní, současně není možné, aby pouhá existence tohoto účelu bez dalšího otevřela dveře k takovému výkladu zákona, jenž jde daleko za hranice jazykového vyjádření normy v neprospěch daňového subjektu. Jednodušeji řečeno, pokud by chtěl zákonodárce zakázat prosté držení (detenci) zpracovaného či upraveného tabáku již od účinnosti novely č. 157/2015 Sb., musel by to do textu zákona přímo napsat – to však neučinil.

[35] Nejvyšší správní soud nepřehlédl argumenty stěžovatele, týkající se praktických dopadů zkoumaného ustanovení na zjišťování skutkového stavu ze strany celních orgánů. I zde lze vyjádřit jisté pochopení pro to, že může být krajně obtížné prokázat, že určitý daňový subjekt zpracovával či upravoval surový tabák po účinnosti novely č. 157/2015 Sb. (bude-li tvrdit, že tak činil pouze před její účinností). Ani tento argument však není postačující k tomu, aby ospravedlnil rozšiřující výklad normy za meze jejího vlastního jazykového vyjádření. V právní úpravě daní lze jistě najít celou řadu ustanovení, jejichž dopad není pro daňovou správu „komfortní“ a které vyžadují, aby prokazovala obtížně prokazatelné skutečnosti (například prokazování toho, že daňový subjekt věděl či vědět měl či mohl o své účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty). Vázanost zákonem jako hlavní pilíř právního státu však vyžaduje, aby se

pokračování

daňová správa s touto skutečností vyrovnala. Z hlediska dělby moci je pak věcí moci zákonodárné, aby případné aplikační problémy určité právní úpravy, které v praxi nastaly, legislativně vyřešila. Tuto úlohu však nemůže nahradit soud, který pouze právní úpravu ústavně konformním způsobem aplikuje a dále jít nemůže.

[36] Pro úplnost považuje Nejvyšší správní soud za vhodné korigovat názor krajského soudu, jímž konstatoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů. Tu krajský soud spatřoval právě v tom, že žalovaný neprováděl dokazování, protože dospěl k určitému závěru, popsanému i v kasační stížnosti. Takový postup však nepřezkoumatelnost rozhodnutí nezpůsobuje, neboť žalovaný (a předtím správce daně) naopak konzistentně aplikoval určitý právní názor a tento názor byl také ve správních rozhodnutích řádně odůvodněn. Stěžovatel uzavřel, že není rozhodné, zda k úpravě surového tabáku došlo před účinností novely č. 157/2015 Sb., a podstatnou skutečnost spatřoval jen v samotném skladování tohoto tabáku. Logicky tím dal (i kdyby toliko implicitně) najevo, že dokazování tvrzení, že k míchání tabáku docházelo jen do nabytí účinnosti novely, považuje za nadbytečné. Sám krajský soud v odstavci 14 napadeného rozsudku podotkl, že se stěžovatel otázkou doby úpravy s ohledem na uvedený právní názor nezabýval, neměl mu tedy posléze vytýkat nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí v tom směru, že v něm výslovně nereagoval na důkazní návrhy žalobkyně.

[37] V této souvislosti Nejvyšší správní soud připomíná, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, nelze-li v něm zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srovnej usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 – 76, č. 1566/2008 Sb. NSS). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, tedy pro situace, v nichž pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Vyslovit nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů je tak namísto především tehdy, opomene-li správní orgán na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2020, č. j. 8 As 339/2018 – 35). Takovou vadou rozhodnutí stěžovatele z výše popsaných důvodů netrpí. Tento dílčí nedostatek však nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku jako celku, neboť další klíčové zrušovací důvody krajského soudu [nesprávný právní výklad stěžovatele vedoucí ve svém důsledku k tomu, že je třeba zásadním způsobem pomocí dokazování doplnit skutkový stav – § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] obstojí, aniž by současně byla konstatována nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí stěžovatele [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[38] Závěrem Nejvyšším správní soud podotýká, že se pro nadbytečnost nezabýval dalšími otázkami, které stěžovatel předestřel především v doplnění kasační stížnosti (konkrétní rozsah důkazních návrhů žalobkyně v pokračujícím odvolacím řízení ve věci propadnutí surového tabáku), jakož i žalobkyně ve svých dalších podáních (zejména otázka její reputace a význam daňové kontroly na DPH k prokázání legálního vývozu surového tabáku do zahraničí), neboť pro posouzení stěžejních kasačních námitek a přezkum napadeného rozsudku v jejich mezích neměly žádný význam, respektive nemohly na závěrech kasačního soudu nic změnit.

[39] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[40] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží.

[41] Právo na náhradu nákladů řízení náleží procesně úspěšné žalobkyni, a to za dva úkony právní služby učiněné jejím zástupcem, konkrétně za dvě vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 16. 1. 2020 a ze dne 1. 4. 2020 [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – dále jen „advokátní tarif“]. Odměnu za převzetí a přípravu zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu] žalobkyni přiznal v rámci rozhodnutí o nákladech řízení o žalobě již krajský soud v napadeném rozsudku. Nejvyšší správní soud dále nepřiznal odměnu za repliku žalobkyně k doplnění kasační stížnosti stěžovatele (ze dne 24. 5. 2021), neboť v tomto podání v zásadě toliko zopakovala argumenty předestřené v předchozích vyjádřeních. Uvedená replika žalobkyně tak pro rozhodnutí věci nic relevantního nepřinesla a nejde o účelně vynaložený úkon právní služby ve smyslu advokátního tarifu, za nějž by soud mohl přiznat odměnu. Žalobkyni tedy náleží odměna ve výši 3 100 Kč za každý úkon právní služby [§ 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, ve spojení s § 7 bodem 5 téhož předpisu], celkem 6 200 Kč, společně s náhradou hotových výdajů za každý úkon právní služby ve výši 300 Kč, celkem tedy 600 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce žalobkyně nedoložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty (§ 14a odst. 1 advokátního tarifu), proto odměna nebyla o částku odpovídající této dani navýšena. Celková výše náhrady nákladů řízení o kasační stížnosti činí v daném případě částku 6 800 Kč. Tuto částku je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce advokáta JUDr. Radima Hanáka, Ph.D., do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. července 2021

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu