# U S N E S E N Í

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.**, se sídlem Lísková 1513, Čáslav – Nové Město, 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. 2677-3/2010-060100-21, čj. 2678-3/2010-060100-21, čj. 2693-3/2010-060100-21, čj. 2694-3/2010-060100-21, čj. 2698-3/2010-060100-21, čj. 2820-3/2010-060100-21, čj. 2820-4/2010-060100-21 a čj. 2822-3/2010-060100-21, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 10. 2015, čj. 30 Af 6/2011 – 542,

takto:

**I.** Kasační stížnost **se odmítá**.

**II.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**III.** Žalobci **se vrací** část zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 4000 Kč, která mu bude vrácena z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto usnesení, a to k rukám zástupce žalobce JUDr. Jiřího Vaníčka, advokáta se sídlem Šaldova 466/34, Praha 8.

## Odůvodnění:

### 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 a 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 je, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj pro stručnost zcela odkazuje.

7. Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 12. 2014, čj. 8 Afs 17/2013 – 179, zrušil rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

8. Následně, rozsudkem ze dne 13. 10. 2015, čj. 30 Af 6/2011 – 542, krajský soud výrokem I. zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2010, čj. 2693-3/2010-060100-21, čj. 2698-3/2010-060100-21, čj. 2820-3/2010-060100-21, čj. 2820-4/2010-060100-21 a čj. 2822-3/2010-060100-21 a vrátil věci žalovanému k dalšímu řízení. Výrokem II. zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2010, čj. 2677-3/2010-060100-21, ve výroku, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z tabákového výrobku Merlin za zdaňovací období březen 2006 ve výši 2 416 329 Kč, a v tomto rozsahu vrátil věci žalovanému k dalšímu řízení; ve zbytku žalobu proti tomuto rozhodnutí zamítl. Výrokem III. zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2010, čj. 2678-3/2010-060100-21, ve výrocích, kterými byla žalobci vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků Merlin a Gullivers Standard za zdaňovací období duben 2006 ve výši 3 983 100 Kč a 1 466 162, a v tomto rozsahu vrátil věci žalovanému k dalšímu řízení; ve zbytku žalobu proti tomuto rozhodnutí zamítl. Výrokem IV. zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2010, čj. 2694-

3/2010-060100-21. Výrokem V. rozhodl o vrácení soudního poplatku ve výši 14 000 Kč žalobci. Výrokem VI. uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci na nákladech řízení částku ve výši 93 361 Kč. Na odůvodnění rozsudku krajského soudu kasační soud pro stručnost odkazuje.

## III.

9. Žalobce (stěžovatel) brojil proti výrokům II. a III. v rozsahu, ve kterém byla žaloba zamítnuta (části týkající se tabákového výrobku Gullivers Extra), a výrokům IV. a VI. rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

10. Stěžovatel měl za to, že jeho kasační stížnost je přípustná, protože § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. se neuplatní, „*v případě, kdy kasační soud v řízení provádí důkazy, které krajský soud nehodnotil nebo se k nim nevyjádřil*“. Nejvyšší správní soud provedl v rozsudku čj. 8 Afs 17/2013 – 179, odst. 68, řadu důkazů souvisejících s hodnocením tabákového výrobku Gullivers Extra a krajský soud na str. 71 napadeného rozsudku tuto pasáž rozsudku kasačního soudu odcitoval. Z předmětných důkazů kasační soud vyvodil závěr, že vázací list tabákového výrobku Gullivers Extra byl vyroben z papíru. Proto podle kasačního soudu předmětný výrobek nesplňoval formální znaky doutníku. Soud zmínil i závazné informace o sazebním zařazení tohoto výrobku vydané slovenskými a polskými celními orgány, podle nichž byl vázací list vyroben z rekonstituovaného tabáku. To ale podle kasačního soudu nemohlo vyvrátit závěry ostatních vyjádření a znaleckých posudků, zejména s přihlédnutím k tomu, že mezi účastníky nebylo sporné, že vázací list výrobku Gullivers Extra skutečně byl vyroben z papíru. Kasační soud se nezabýval stanoviskem Celně technického a zkušebního ústavu Vrchního finančního ředitelství Hamburk, které posoudilo výrobek Gullivers Extra jako doutník.

11. Podle stěžovatele měl kasační soud postupovat v souladu s § 118a o. s. ř. (ve spojení s § 64 s. ř. s.) a chtěl-li se odklonit od právního názoru krajského soudu, měl dát účastníkům řízení možnost vyjádřit se ke změně posouzení věci a k provedeným důkazům. Vzhledem k tomu, že tvrzení a důkazy, které stěžovatel předkládá v nynějším řízení o kasační stížnosti, mohly mít dopad na předchozí rozhodnutí kasačního soudu, pokud by stěžovateli bylo již tehdy umožněno tato tvrzení a důkazy předložit, je stěžovatelova kasační stížnost přípustná. Důsledkem překvapivosti rozhodnutí kasačního soudu bylo, že stěžovatel nemohl použít důkazy, jimiž svou argumentaci podporuje nyní. Na tyto důkazy se proto nevztahuje omezení podle § 109 odst. 5 s. ř. s.

12. Stěžovatel nesouhlasil s názorem vysloveným kasačním soudem v rozsudku čj. 8 Afs 17/2013 – 179 a následně zopakovaným krajským soudem, že pro stanovení spotřební daně byla rozhodná definice doutníků obsažená v § 101 odst. 3 písm. b) a odst. 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 4. 2011, a že podmínky stanovené vyhláškou č. 344/2003 Sb., kterou se stanoví požadavky na tabákové výrobky, ve znění účinném do 31. 12. 2012, nebyly pro stanovení spotřební daně samy o sobě rozhodné.

13. Oba právní předpisy upravují, jak má doutník vypadat, přičemž vyhláška č. 344/2003 Sb. stanoví i to, jaké látky lze použít při výrobě. Z pohledu výrobce tabákových

výrobků je proto vyhláška rozhodná. Pokud výrobce bude postupovat v souladu s vyhláškou, daňové zařazení jeho výrobku by mělo být odpovídající. Zákon o spotřebních daních nestanoví, jaké „*jiné látky než tabák*“ (§ 101 odst. 5 zákona o spotřebních daních) doutník může obsahovat. To upravuje až vyhláška č. 344/2003 Sb., podle které takovou složkou může být i papír [§ 1 písm. o) vyhlášky č. 344/2003 Sb.].

14. Dále stěžovatel poukázal na historickou souvislost obou předpisů, z níž je zřejmý úmysl zákonodárce (zde stěžovatel odkázal na předkládací zprávu k návrhu vyhlášky), aby oba předpisy byly v souladu jak vzájemně, tak ve vztahu k úpravě spotřebních daní na úrovni Evropské unie. K dokreslení souvislosti vyhlášky č. 344/2003 Sb. se zákonem o spotřebních daních v oblasti tabákových výrobků (a to i pro daňové účely) stěžovatel poukázal na to, že publikace o tabáku vydaná žalovaným odkazuje na vyhlášku v části nazvané „Přehled předpisů pro správu spotřebních daní, ekologických daní a biopaliv“, vyhláška je uvedena i v přehledu předpisů pro správu spotřebních daní, ekologických daní a biopaliv na webových stránkách Celní správy České republiky a žalovaný v dopisu ze dne 4. 3. 2015, zn. 10890/2015/9000000-202 sdělil, že problematika dovozu tabákových výrobků je upravena jak zákonem o spotřebních daních, tak vyhláškou č. 344/2003 Sb. Také Státní zemědělská a potravinářská inspekce na svých webových stránkách odkazuje na vyhlášku v souvislosti s požadavky na informace, které o tabákových výrobcích musí dokládat jejich výrobci a dovozci.

15. Výklad provedený kasačním soudem v rozsudku čj. 8 Afs 17/2013 – 179 a následně převzatý krajským soudem v napadeném rozsudku odporuje logickému uspořádání společenských vztahů zamýšlenému zákonodárcem, pokud soudy označily předmětnou vyhlášku za bezpředmětnou z pohledu stanovení spotřební daně. Uvedený výklad vede k popření principů právní jistoty, předvídatelnosti práva a legitimního očekávání. Podle stěžovatele je nutno vykládat oba předpisy ve vzájemné souvislosti a s vědomím jednotnosti právního řádu. Je-li právní úprava nesrozumitelná či nepředvídatelná, tato pochybení zákonodárce nemohou být k tíži adresáta právního předpisu. V pochybnostech je třeba zvolit výklad nejméně zasahující do základního práva jednotlivce. Ve výsledku kasační soud i krajský soud postupovaly nepřípustně formalisticky a jejich rozsudky čj. 8 Afs 17/2013 – 179 a čj. 30 Af 6/2011 – 542 nevedly ke spravedlivému řešení věci.

16. Stěžovatel souhlasil s názorem vyjádřeným v rozsudku čj. 8 Afs 17/2013 – 179, že pro hodnocení tabákového výrobku jako doutníku stačí, splňuje-li podmínky jednoho z bodů uvedených v § 101 odst. 3 písm. b). Rozsudek v odst. 72 připouští i to, že tabákový smotek může mít podobu drcené tabákové směsi. Podle § 101 odst. 5 zákona o spotřebních daních může mít takový smotek krycí list z přírodního tabáku a zároveň může obsahovat i jiné látky než tabák [obdobně § 1 písm. g) vyhlášky č. 344/2003 Sb. i soudem citovaná směrnice č. 95/59/ES, o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků]. Použití drcené tabákové směsi a pouze krycího listu z přírodního tabáku by ovšem vedlo k rozpadu doutníku, který by tak nešel kouřit. Drcenou tabákovou směs je třeba svázat, aby doutník držel pohromadě a vytvořil se tak pevný tabákový smotek. Vzhledem k tomu, že ze zákona o spotřebních daních ve spojení s vyhláškou č. 344/2003 Sb. a směrnicí č. 95/59/ES vyplývá, že při výrobě doutníku je přípustné použití papíru, jeví se jako jediné možné řešení ovinout drcenou tabákovou směs celulózovým papírem jako vázacím listem, který tabákovou náplň pevně sevře, a následně ovinout produkt krycím listem z přírodního tabáku. V této souvislosti stěžovatel poukázal na to,

že o použití porézní celulózy se jednalo i v rozsudku Soudního dvora ze dne 24. 9. 1998, *Brinkmann Tabakfabriken GmbH*, C-319/96, Sb. rozh. s. I-05255, který kasační soud citoval v odst. 79 rozsudku čj. 8 Afs 17/2013 – 179. Právní názor vyslovený kasačním soudem, že pokud je vázací list vyroben z papíru, nejedná se o doutník, stěžovatel považoval za absurdní. Tento výklad by podle stěžovatele mohl vést k tomu, že vyhláška č. 344/2003 Sb., § 101 odst. 5 zákona o spotřebních daních i čl. 7 směrnice č. 95/59/ES by se staly obsoletními, což by představovalo porušení práva EU a potažmo i Ústavy.

17. Co se týče hodnocení důkazů kasačním soudem, jež následně převzal i krajský soud, stěžovatel nerozuměl tomu, proč soudy zdůraznily, že krycí list tabákového výrobku Gullivers Extra byl vyroben z neodžilovaného tabákového listu (popř. z neodžilovaného přeschlého tabákového listu), je-li tato skutečnost pro posouzení povahy výrobku zcela nedůležitá a soudy samy z ní žádné závěry nedovodily. Stěžovatel na tuto skutečnost upozornil v řízení před krajským soudem a předložil znalecký posudek ze dne 12. 9. 2015, č. 06-01/2015, vypracovaný Petrem Hakem, který se k odžilování tabákových listů také vyjadřuje. Krajský soud se ale touto záležitostí dále nezabýval a k tvrzením stěžovatele se nevyjádřil.

18. Stěžovatel také vytkl krajskému soudu, že se nezabýval výše popsanými důkazy (viz odst. 14), které stěžovatel nemohl předložit v dřívějším řízení před kasačním soudem z důvodu překvapivosti jeho rozhodnutí, a předložil je tudíž následně v dalším řízení před krajským soudem.

19. Dále měl stěžovatel za to, že Nejvyšší správní soud i krajský soud vnímají pojem „papír“ zkresleně. Soudy se nezabývaly druhem použitého papíru, jeho barvou ani dalšími atributy. V řízení před krajským soudem stěžovatel poukázal na to, že celní orgány v odborném posudku ze dne 4. 3. 2008 (PH0387/08) na výrobek Gullivers Extra z roku 2008 (*pozn. NSS: tedy na jiný výrobek; v posuzované věci se jedná o výrobek Gullivers Extra z roku 2006*) hovoří o papíru, který je jednostranně pokrytý vrstvou práškového tabáku, ač správně mělo být použito označení „rekonstituovaný tabák (tabáková folie)“, jak vyplývá i z posudku znalce Haka ze dne 12. 9. 2015, č. 07-01/2015. Stěžovatel nesouhlasil s názorem krajského soudu, že jeho tvrzení ve smyslu „není papír jako papír“ je pouze účelové, ani s tím, že v původním řízení bylo spolehlivě prokázáno, že vázací list výrobku Gullivers Extra byl vyroben z papíru. Takové hodnocení provedené kasačním i krajským soudem je nedostatečné, pokud se žádný z posudků předložených účastníky řízení nezabýval charakteristikou použitého papíru a blíže jej nezkoumal. V řízení před krajským soudem stěžovatel předložil oznámení ze dne 12. 12. 2006 podané Státní zemědělské a potravinářské inspekci v souladu s vyhláškou č. 344/2003 Sb., v němž ve výčtu složek použitých při výrobě Gullivers Extra uvedl mj. „papír, celulosa (E 460)“ a připojil i dopis od výrobce vázacího listu, který hovoří o nebělené buničině (unbleached celulose) a celulóze (wood pulp). Znalec Hak tuto celulózu popsal v posudku ze dne 12. 9. 2015, č. 06-01/2015, jako folii.

20. Dále stěžovatel předložil krajskému soudu doutník s obchodním názvem SCHLUG, jehož vázací list je vyroben z celulózového papíru, a znalecký posudek zabývající se tímto doutníkem. Krajský soud tento znalecký posudek pouze zmínil ve výčtu znaleckých posudků v odst. 67, ale více se jím nezabýval. Soud také odmítl návrh

stěžovatele na provedení důkazu zkoumáním přesného složení papíru, který tvoří vázací list tohoto doutníku.

21. Stěžovatel zpochybnil závěr krajského soudu, že se Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 8 Afs 17/2013 – 179 vypořádal s otázkou, zda papír spadá pod pojem „jiná látka“ obsažený v § 101 odst. 5 zákona o spotřebních daních. Stěžovatel považoval za nepřípustné, aby krajský soud tímto způsobem doplňoval ve skutečnosti neprovedené úvahy kasačního soudu, zvlášť pokud vzápětí sám popřel, že by se Nejvyšší soud předmětné otázce věnoval (str. 74 napadeného rozsudku krajského soudu). Stěžovatel měl zároveň za to, že pokud se kasační soud nezabýval možností použít papír jako jinou látku ve smyslu § 101 odst. 5 zákona o spotřebních daních a čl. 7 směrnice č. č. 95/59/ES, nebyl krajský soud jeho právním názorem vázán. Závěr krajského soudu, že „*pokud uvedené předpisy připouštějí, že doutníky mohou částečně obsahovat i jiné látky, než tabák, nerozumí se tím možnost vyrábět vázací list z papíru. Takový výrobek zákonné znaky doutníku bez dalšího nenaplňuje.*“, stěžovatel považoval za nesrozumitelný.

22. Závěrem stěžovatel zpochybnil rozhodnutí krajského soudu nepřiznat stěžovateli na nákladech řízení částku ve výši 156 000 Kč vynaloženou na zpracování znaleckých posudků a odborných vyjádření, které soud odůvodnil tím, že se jedná o důkazy, které stěžovatel nechal vyhotovit sám o své vůli bez vyzvání nebo souhlasu soudu. Některé z obstaraných znaleckých posudků a vyjádření pak podle krajského soudu ani neměly význam pro posouzení věci. Stěžovatel však měl v řízení nejen právo ale i povinnost prokazovat svá tvrzení. Vzhledem k tomu, že se jednalo o prokazování odborných skutečností, bylo nutné nechat vypracovat patřičné znalecké posudky. Krajský soud přitom sám přiznal význam daným znaleckým posudkům tím, že usnesením ze dne 29. 2. 2012, čj. 30 Af 6/2011 – 92, přerušil řízení do předložení znaleckých posudků, jejichž vypracování stěžovatel avizoval. Krajský soud ze stěžovatelem předložených posudků vycházel a na některé z nich odkázal i Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 8 Afs 17/2013 – 179. Například znalecký posudek znalce Staňka ze dne 16. 5. 2012, č. 1/20/2012, se týkal i výrobků Gullivers Standard a Merlin. Vyvodil-li soud z předložených posudků závěry, které se promítly do jeho rozhodnutí ve prospěch stěžovatele, měl stěžovateli přiznat odpovídající náhradu nákladů na vypracování těchto posudků.

23. Spolu s kasační stížností stěžovatel zaslal množství důkazů, jejichž význam vysvětlil v přiloženém přípisu.

24. Podle znaleckého posudku vypracovaného znalcem Jaroslavem Staňkem ze dne 14. 9. 2015, č. 1/29/2015, je vázací list polského doutníku „SCHLUG“ vyroben z celulózového papíru. Znalec měl zároveň za to, že se jedná o doutník ve smyslu definice obsažené v zákoně o spotřebních daních.

25. Předmětem znaleckého posudku vypracovaného znalcem Petrem Hakem ze dne 12. 9. 2015, č. 07-01/2015, byl tabákový výrobek Gullivers Extra z roku 2008. Tento výrobek se od výrobku Gullivers Extra z roku 2006 (*pozn. NSS: o tento výrobek se jedná v posuzované věci*) liší pouze tím, že je na jednom konci zaoblen a na druhém oříznut a pod krycím listem z přírodního tabáku obsahuje vázací list z rekonstituovaného tabáku

(tabákové folie). Ani tento výrobek ale celní orgány neuznaly za doutník, přestože již nepoužívá vázací list z papíru jako Gullivers Extra z roku 2006.

26. Dále stěžovatel předložil sdělení finančních a celních orgánů Spolkové republiky Německo, jež zařadily výrobky Gullivers Standard a Gullivers Extra jako doutníky.

27. Předmětem znaleckého posudku vypracovaného znalcem Petrem Hakem ze dne 12. 9. 2015, č. 06-01/2015, byl tabákový výrobek Gullivers Extra z roku 2006. Znalec považoval tento výrobek za doutník a měl za to, že použití papíru při jeho výrobě bylo dovoleno (vázací list výrobku popsal jako šedo-hnědý papír). Dále uvedl, že i rekonstituovaná tabáková folie je vlastně celulózový papír, na který je nanesena frakce tabákové suroviny. Znalec se vyjádřil i k odžilovávání tabákových listů.

28. V posledku stěžovatel přiložil dopis ze dne 12. 12. 2006 adresovaný Státní zemědělské a potravinářské inspekci, jímž v souladu s vyhláškou č. 344/2003 Sb. oznámil výčet složek použitých při výrobě tabákových výrobků Gullivers a Merlin uvedených na trh v roce 2006 (u výrobku Gullivers Extra uveden mj. papír, celulosa E 460).

29. Podle stěžovatele z předložených důkazů vyplývá, že použití papíru při výrobě doutníků není v rozporu s právní úpravou, doutníky s vázacím listem z papíru se vyrábějí a prodávají i v zahraničí a celní orgány posuzovaly tabákové výrobky stěžovatele zaujatě, protože i výrobek Gullivers Extra z roku 2008 vyrobený podle jejich požadavků neposoudily jako doutník. Stěžovatel navrhl Nejvyššímu správnímu soudu, aby provedl dokazování předloženými listinami a uložil žalovanému prokázat, že právní předpis zakazuje použití papíru v doutnících. Dále stěžovatel navrhl, aby kasační soud vyzval výše zmíněné znalce k podání stanoviska o tom, za jakých okolností lze použít v doutnících papír, a případně aby tyto znalce vyslechl.

## IV.

30. Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

## V.

31. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti, protože v posuzované věci již dříve rozhodl rozsudkem čj. 8 Afs 17/2013 – 179, jímž ke kasační stížnosti žalovaného zrušil původní rozsudek krajského soudu ze dne 29. 1. 2013, čj. 30 Af 6/2011 – 334.

32. Kasační stížnost není v zásadě přípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem [§ 104 odst. 3 písm. a) věta před středníkem s. ř. s.]. Smyslem této úpravy je, aby se Nejvyšší správní soud nemusel opakovaně zabývat věcí, u které již jednou vyslovil svůj právní názor závazný pro nižší soud a nižší soud se tímto právním názorem řídil (srov. nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05).

33. Samotný § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. obsahuje z uvedeného pravidla výjimku. Kasační stížnost je přípustná, je-li namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku.

34. Přípustnost kasační stížnosti je tedy omezena ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným (blíže viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009 – 165). Toto omezení odráží závaznost právního názoru pro krajský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), a tím, že vylučuje možnost brojit proti němu kasačními námitkami, brání i Nejvyššímu správnímu soudu revidovat svůj původní závazný právní názor k nové kasační stížnosti v téže věci. Zruší-li totiž Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, je vysloveným právním názorem vázán nejen krajský soud, ale také Nejvyšší správní soud sám, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci. Změny původně vysloveného právního názoru se senát, který o nové kasační stížnosti rozhoduje, nemůže domoci ani předložením věci rozšířenému senátu postupem podle § 17 s. ř. s. (blíže viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007 – 56). Tím je zaručeno dodržení požadavku legitimního očekávání a předvídatelnosti soudního rozhodování.

35. Podá-li kasační stížnost v téže věci druhý účastník řízení, je § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. aplikovatelný zejm. v případě, kdy tento účastník brojí proti závěrům krajského soudu, které jsou výsledkem aplikace právního názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v předchozím zrušujícím rozsudku (blíže viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2011, čj. 6 As 1/2011 – 139, ze dne 8. 6. 2011, čj. 6 As 4/2011 – 136, ze dne 22. 9. 2011, čj. 6 Ads 14/2011 – 241, ze dne 29. 8. 2012, čj. 8 As 2/2012 – 55, nebo usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2015, č. j. 8 Afs 16/2015-64). Tento názor potvrdil i Ústavní soud v usnesení ze dne 11. 8. 2015, sp. zn. II. ÚS 2083/15. V usnesení ze dne 4. 3. 2014, sp. zn. II. ÚS 2240/13, pak Ústavní soud uzavřel, že „*není rozhodné, zda původní rozhodnutí správního soudu bylo zrušeno na základě kasační stížnosti podané žalobcem nebo žalovaným, poněvadž soudní řád správní ve svém ustanovení § 104 odst. 3 vychází toliko z procesní situace, kdy kasační soud v dané věci již rozhodl, rozhodnutí správního soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, přičemž správní soud ve věci opětovně meritorně rozhodl s přihlédnutím k závaznému právnímu názoru, vyslovenému ve zrušujícím rozhodnutí Nejvyššího správního soudu; lhostejno přitom, který účastník řízení se kasace původního rozhodnutí správního soudu domohl.*“

36. Judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. další výjimky s ohledem na dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Uvedené ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (blíže viz usnesení rozšířeného senátu čj. 1 As 79/2009 – 165).

37. Opakovaná kasační stížnost je přípustná i v případě, kdy krajský soud doplnil po zrušení svého původního rozsudku dokazování, i když nově zjištěné skutečnosti hodnotil v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu, vyjádřeným obecně a *obiter dictum* ve zrušujícím rozsudku (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2009, čj. 8 As 25/2009 – 66, srov. také usnesení rozšířeného senátu čj. 9 Afs 59/2007 – 56).

Obdobně může být podstatně změněn i právní stav, a to změnou či zrušením rozhodného právního předpisu, za situace bránící aplikaci původního předpisu; podobně i deklarací protiústavnosti předpisu Ústavním soudem (blíže viz usnesení rozšířeného senátu čj. 9 Afs 59/2007 – 56).

38. Podle rozšířeného senátu nelze odmítnout jako nepřípustnou ani opakovanou kasační stížnost, je-li jejím argumentačním základem podstatná změna judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen akceptovat v novém rozhodnutí – například pokud by o rozhodné právní otázce uvážil jinak Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva nebo Soudní dvůr Evropské unie (blíže viz usnesení rozšířeného senátu čj. 9 Afs 59/2007 – 56).

39. Lze shrnout, že přípustnost opětovné kasační stížnosti (včetně stížnosti podané druhým účastníkem řízení) je omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v souladu se zákonným omezením svého přezkumu dosud v téže věci neřešil.

40. Nejvyšší správní soud zvážil kasační stížnost z hlediska výše uvedených kritérií přípustnosti a shledal, že všechny stěžovatelem vznesené námitky týkající se rozhodnutí o věci samé míří ke zpochybnění právního názoru vysloveného v předchozím rozsudku čj. 8 Afs 17/2013 – 179. V tomto rozsudku soud jednoznačně vyjádřil, že tabákový smotek v podobě tabákové náplně, jehož vázací list je vyroben z papíru, není doutníkem ve smyslu § 101 odst. 3 písm. b) a odst. 5 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 4. 2011. Tímto právním názorem Nejvyšší správní soud zavázal krajský soud rozhodující v dalším řízení (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) a podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., ve smyslu výše citované judikatury, je tímto názorem vázán i sám (viz zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 59/2007 – 56). Soud zároveň nepochyboval o tom, že vázací list tabákového výrobku Gullivers Extra byl vyrobený z papíru (viz odst. 68 rozsudku čj. 8 Afs 17/2013 – 179).

41. Podstata, jakkoliv rozsáhlé, kasační stížnosti může být shrnuta stručně. Stěžovatel má za to, že za *„jiné látky než tabák“* podle § 101 odst. 5 zákona o spotřebních daních je třeba považovat ve světle § 1 písm. o) vyhlášky č. 344/2003 Sb. i papír. Z toho stěžovatel dovozuje, že výrobek Gullivers Extra s vázacím listem z papíru spadal pod definici doutníku podle zákona o spotřebních daních. Touto otázkou se ale Nejvyšší správní soud již zabýval v předchozím rozsudku a krajský soud se jeho závazným právním názorem řídil. Námitka stěžovatele je proto nepřípustná podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

42. Stěžovatel zdůvodnil přípustnost kasační stížnosti zaprvé tím, že kasační soud v předchozím řízení provedl důkazy, ke kterým se krajský soud nevyjádřil, a zadruhé překvapivostí rozhodnutí kasačního soudu. Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil. Pokud soud vychází z údajů obsažených ve spisu, nejedná se o dokazování (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, čj. 9 Afs 8/2008 – 117). Kasační soud v odst. 68 rozsudku čj. 8 Afs 17/2013 – 179 pouze citoval úryvky z dokumentů obsažených ve spisu, zejména znaleckých posudků a odborných vyjádření, neprováděl tedy dokazování ve smyslu § 52 s. ř. s. K tomu by ostatně musel nařídit jednání (§ 109 odst. 2 s. ř. s.). V tomto ohledu lze odkázat i na usnesení Ústavního soudu ze dne 26. 3. 2015, sp. zn. I. ÚS 643/15, kterým byla odmítnuta ústavní stížnost stěžovatele proti prvnímu rozsudku

kasačního soudu ve věci. Ústavní soud zde poznamenal: „*Stěžovatelka k přípustnosti ústavní stížnosti také uvedla, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je založeno na dokazování provedeném mimo jednání a na svévolném výkladu formálních znaků doutníku. V této věci se Ústavní soud ztotožňuje se setrvalou judikaturou správních soudů, podle níž hodnocení obsahu soudních a správních spisů ve správním soudnictví zásadně nelze považovat za dokazování.*“

43. Skutečnost, že vázací list výrobku Gullivers Extra byl vyroben z papíru, měl za prokázanou i krajský soud v původním řízení o žalobě stěžovatele (viz str. 77 rozsudku 30 Af 6/2011 – 334), byť z ní v původním rozsudku nevyvodil závěr, že výrobek nesplňuje parametry doutníku ve smyslu zákona o spotřebních daních. Žalovaný naopak od počátku trval na tom, že tato skutečnost způsobuje, že výrobek není doutníkem. Žalovaný to tvrdil jak v původním řízení před krajským soudem, tak ve své kasační stížnosti (první řízení před kasačním soudem). Tato skutečnost, stejně jako její právní hodnocení zastávané žalovaným, tedy pro stěžovatele rozhodně nebyla novinkou. Jen v řízení o kasační stížnosti žalovaného se touto skutečností a jejím hodnocením sám stěžovatel zabýval ve třech podáních. Ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 22. 3. 2013 např. uvedl: „*Žalovaný se snaží vyvolat dojem, že všechny doutníky byly a jsou baleny do papíru. Přitom ale zakrývá fakt, že se jedná o uměle navozovaný „problém“. Například u tabákového výrobku Gullivers Extra se jednalo o speciální papír použitý jako vázací list, a to pod listem krycím, který je zcela z přírodního tabáku. U doutníků Gullivers Standart a Merlin se zase jedná o tzv. tabákovou folii z rekonstituovaného tabáku, naprosto shodně používanou, jak zahraničními výrobci, tak tuzemskými.*“ Na to žalobce v replice reagoval tak, že tato skutečnost se skutečně týká jen výrobku Gullivers Extra. V následné duplice ze dne 30. 4. 2013 stěžovatel upřesnil, že se jednalo o „*potravinářský tzv. pergamenový celulózový papír*“ a nadále setrval na názoru, že použití papírové vázacího listu bylo přípustné.

44. Je zřejmé, že co do posouzení splnění formálních znaků doutníku výrobkem Gullivers Extra byla v průběhu celého soudního řízení ve středu pozornosti účastníků řízení i obou soudů otázka, zda mohl být u tohoto typu výrobku použit vázací list z papíru. V řízení o kasační stížnosti žalovaného měl žalobce dostatečný prostor, aby se vyjádřil k této otázce, který také plně využil. Kasační soud proto nedal stěžovateli za pravdu, tvrdil-li v kasační stížnosti, že neměl možnost se k posouzení věci vyjádřit a rozhodnutí kasačního soudu pro něj bylo překvapivé.

45. Soud neshledal kasační stížnost přípustnou ani z důvodu změny skutkových zjištění. Stěžovatel sice v novém řízení před krajským soudem předložil množství dalších důkazů (jedná se o stejné důkazy, které stěžovatel předložil i v nynějším řízení, viz odst. 23 – 29 výše), ale, jak uzavřel krajský soud, „*žádný ze žalobkyní předložených důkazů v dalším řízení nezpochybnil závěr Nejvyššího správního soudu, že vázací list výrobku Gullivers Extra je vyroben z papíru*“ (str. 73 rozsudku čj. 30 Af 6/2011 – 542). Ostatně stěžovatel v průběhu celého soudního řízení ani sám nic jiného netvrdil. I z přípisu ze dne 17. 12. 2015, který stěžovatel zaslal kasačnímu soudu spolu s předmětnými důkazy, nevyplývá, že by stěžovatel tvrdil a předloženými důkazy se snažil prokázat, že vázací list výrobku Gullivers Extra nebyl vyroben z papíru (srov. např. tvrzení o rozdílu mezi doutníky Gullivers Extra z roku 2006 a z roku 2008 spočívajícím v tom, že později vyrobené doutníky téhož jména používaly vázací papír z rekonstituovaného tabáku, místo z papíru, viz odst. 25 výše). Nejvyšší správní soud proto neměl důvod provést dokazování předloženými důkazy ani

jinými navrženými způsoby (viz odst. 29 výše) a uzavřel, že ke změně skutkových zjištění podstatných pro posouzení věci nedošlo.

46. Vzhledem k tomu, že v souvislosti s rozhodující otázkou, tedy použitím papírového vázacího listu v doutnících Gullivers Extra, nedošlo od prvního rozhodnutí kasačního soudu ve věci ke změně skutkového ani právního stavu a krajský soud posoudil věc v souladu se závazným právním názorem vysloveným kasačním soudem ve zrušujícím rozsudku, shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost co do námitek týkajících se posouzení charakteru tabákového výrobku Gullivers Extra nepřípustnou podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

47. Na okraj lze poznamenat, že nepřípustnost kasační stížnosti předvídal i Ústavní soud v usnesení, jímž odmítl ústavní stížnost stěžovatele proti prvnímu rozsudku kasačního soudu: „*Stěžovatelka má pravdu, že již vyjádřený právní názor Nejvyššího správního soudu nejspíše nebude moci v dalším řízení před správními soudy zvrátit. To plyne z kombinace závaznosti právního názoru v kasačním rozhodnutí (§ 110 odst. 4 soudního řádu správního) se zásadní nepřípustností kasační stížnosti proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy bylo jeho původní rozhodnutí zrušeno Nejvyšším správním soudem [§ 104 odst. 3 písm. a) soudního řádu správního]. V dalším řízení před správními soudy může být závaznost právního názoru prolomena jen v případě změny skutkových zjištění či právních poměrů nebo dojde-li k podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen respektovat v novém rozhodnutí. Bez změny těchto "vnějších okolností" nemůže svůj názor v téže věci změnit ani Nejvyšší správní soud*“ (usnesení sp. zn. I. ÚS 643/15).

48. Posoudil-li kasační soud námitky stěžovatele proti výroku o věci samé jako nepřípustné, jsou podle § 104 odst. 2 s. ř. s. nepřípustné i námitky proti výroku o nákladech řízení (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2010, čj. 7 Afs 1/2007 – 64, odst. 31 a 34).

49. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost odmítl pro nepřípustnost podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.

50. O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 3 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s., podle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

51. Podle § 10 odst. 3 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, soud vrátí z účtu soudu zaplacený poplatek za řízení, který je splatný podáním kasační stížnosti, snížený o 20 %, nejméně však o 1000 Kč, bylo-li řízení zastaveno před prvním jednáním. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o vrácení části zaplaceného soudního poplatku ve výši 4000 Kč žalobci, a to k rukám jeho zástupce JUDr. Jiřího Vaníčka. Podle § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích se soudní poplatek vrací ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozhodnutí, kterým bylo o vrácení rozhodnuto.

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

V Brně 23. února 2016

JUDr. Jan Passer
předseda senátu