



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudkyň JUDr. Evy Pechové a Mgr. et Mgr. Pavly Klusáčkové ve věci

žalobce: **ICON Company s.r.o.**, IČO 24853046
sídlem V zářezu 902/4, 158 00 Praha 5
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Petrem Petržílkem Ph.D.
sídlem Dvořákova 1624, 250 82 Úvaly

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2017, č. j. 34065-2/2017-900000-302,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

- 1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr Celního

úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad“) ze dne 11. 4. 2017, č. j. 78695/2017-510000-32.1 (dále jen „platební výměr“), kterým celní úřad z moci úřední vyměřil žalobci spotřební daň z tabákových výrobků (tabák ke kouření) za zdaňovací období září 2016 ve výši 9 590 998 Kč.

2. Platebním výměrem vyměřil celní úřad žalobci z moci úřední spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období září 2016, neboť žalobce ani na výzvu celního úřadu nepodal daňové přiznání. Celní úřad uvedl, že žalobci bylo dne 13. 7. 2016 vydáno povolení oprávněného příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků, č. j. 116466/2016-510000-11, evidenční číslo oprávněného příjemce CZ1608438P001 (dále jen „povolení“). Předmětem povolení bylo oprávnění opakovaně přijímat v režimu podmíněného osvobození od daně vybrané výrobky, a to doutníky – obchodní název SUPER SORT, kombinovaná nomenklatura 240210 podle § 101 odst. 3 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění rozhodném (dále jen „zákon o spotřebních daních“). V povolení byl vybraný výrobek specifikován jako doutníky, 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 krycí list ze surového tabáku, nebo trhanou tabákovou náplň, s krycím listem v obvyklé barvě doutníku z rekonstituovaného tabáku, jenž kryje celý výrobek, případně i filtr, avšak nikoliv náustek v případě doutníků s náustkem, činí-li jejich jednotková hmotnost bez filtru nebo náustku nejméně 2,3 gramů a nejvýše 10 gramů a je-li obvod nejméně jedné třetiny délky alespoň 34 mm. Žalobce v rámci povolení v období od 2. 9. 2016 do 8. 9. 2016 v režimu podmíněného osvobození od daně přijal vybrané výrobky, obchodní název CYGARO SUPER SORT, v celkovém množství 503 100 kusů. Dne 2. 9. 2016 provedl Celní úřad pro Moravskoslezský kraj na adrese místa přijímání vybraných výrobků místní šetření podle § 80 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění rozhodném (dále jen „daňový řád“), v rámci něhož rovněž provedl kontrolní odběr vzorků výrobku, které následně předal k laboratornímu rozboru Celně technické laboratoři. Dne 21. 9. 2016 Celně technická laboratoř vystavila protokol o zkoušce č. j. 45183/2016-900000-020 (dále jen „protokol o zkoušce“), dle něhož přijímané vybrané výrobky nenaplnují požadavky dle § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních pro doutníky (absentuje krycí list ze surového tabáku, neobsahuje trhanou tabákovou náplň). Nelze je tedy považovat za doutníky, nýbrž za tabákový odpad dle § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních.
3. Celní úřad na základě uvedených zjištění vydal dne 7. 11. 2016 výzvu, č. j. 203593/2016-510000-32.1, k podání daňového tvrzení ke spotřební dani z tabákových výrobků podle § 145 daňového řádu. Celní úřad uvedl, že žalobce na výzvu reagoval podáním, ve kterém poukazoval na povolení, jakož i na to, že povolení mu bylo vydáno na základě závazné informace o sazebním zařazení zboží ze dne 15. 3. 2016, č. CZ 34-0473-2016 (dále jen „ZISZ“ nebo „závazná informace ze dne 15. 3. 2016“); přílohou podání byl rovněž znalecký posudek vypracovaný pro žalobce soudním znalcem RNDr. T. G., Ph.D. a protokol o rozboru celně technické laboratoře v Polsku. Celní úřad si proto vyžádal k předmětnému znaleckému posudku a posudku polské celní laboratoře vyjádření Celně technické laboratoře. Celní úřad následně znalecký posudek posoudil jako důkaz a konstatoval, že co do provedené laboratorní analýzy potvrdil výsledky vzešlé z analýzy provedené Celně technickou laboratoří, ovšem co do interpretace a závěrů si vnitřně rozporuje; dospěl tak k závěru, že znalecký posudek v konfrontaci s posudkem Celně technické laboratoře nemá lepší vypovídací schopnost. Jelikož měl celní úřad k dispozici tyto dva posudky, požádal o provedení odborné expertízy a následně o vyjádření Státní zemědělskou a potravinářskou

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

inspekci o vyjádření. Dne 22. 2. 2017 Státní zemědělská a potravinářská inspekce zaslala celnímu úřadu odborné vyjádření, dle něhož zkoumané tabákové výrobky nelze pod označením doutníky uvádět na trh pro konečného spotřebitele, neboť neodpovídají požadavkům pro doutníky stanovené v § 2 odst. 1 písm. z) zákona č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákona, ve znění rozhodném (dále jen „zákon o potravinách“). Celní úřad dále odmítl tvrzení žalobce, že mu bylo povolení vydáno především na základě ZISZ; ZISZ byla pouze jedním z mnoha podkladů pro vydání povolení. Vysvětlil, že není možné provést laboratorní porovnání vzorů ZISZ a vzorků pro Celně technickou laboratoř, jak požadoval žalobce, neboť vzorky pro ZISZ byly protokolárně zlikvidovány. K žalobcem předloženým dokumentům, jež vydaly příslušné orgány Polska, uvedl, že u nich nelze prokazatelným způsobem ověřit, že předmětem zkoumání byly výrobky stejné šarže přijaté žalobcem ve dnech od 2. 9. 2016 do 8. 9. 2016. Celní úřad poté k informaci žalobce o dovážení vybraných výrobků na daňové území Slovenské republiky konstatoval, že se jedná pouze o obecné tvrzení, jež nebylo doloženo žádným důkazním prostředkem. Celní úřad v rámci své vyhledávací činnosti dále zjišťoval, jak jsou předmětné vybrané výrobky pod obchodním označením CYGARA SUPER SORT nabízeny k prodeji na několika konkrétních českých internetových stránkách. Konstatoval také, že stanovisko vydané Celním úřadem pro Moravskoslezský kraj ze dne 26. 9. 2016 je nezávazným stanoviskem vztahujícím se k sazebnímu zařazení vybraných výrobků, nikoliv k potřebám řízení v rámci zákona o spotřebních daních, které vyjadřuje právní názor Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj a je určeno pouze pro potřeby celního řízení.

4. Celní úřad dospěl k závěru, že přijímané vybrané výrobky pod obchodním označením CYGARA SUPER SORT nelze považovat za doutníky, nýbrž za tabákový odpad dle § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních. Zopakoval, že žalobcem bylo ve zdaňovacím období přijato v režimu podmíněného osvobození od daně na daňovém území České republiky celkem 503 100 kusů doutníků. Celní úřad toto celkové množství přijatých tabákových výrobků přepočítal na měrné jednotky kilogramy. Shrnul, že vzhledem k tomu, že vybraný výrobek je tabákovým odpadem upraveným pro prodej konečnému spotřebiteli dle § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních, vznikla žalobci povinnost přiznat a zaplatit daň z tabákových výrobků ve výši 9 590 998 Kč. Dodal, že objednávku tabákových nálepek provedenou žalobcem nelze považovat za daňové přiznání, a proto dospěl k závěru, že daň za tabákové výrobky nebyla řádně tvrzena a zároveň řádně uhrazena. Uzavřel, že na základě zjištěných skutečností vznikla žalobci povinnost daň z tabákových výrobků přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, tudíž se stal plátcem daně z tabákových výrobků podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Protože daňové přiznání nebylo podáno ve stanovené lhůtě, vyměřil celní úřad spotřební daň.
5. O odvolání žalobce proti platebnímu výměru rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím tak, že jej zamítl. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí konstatoval, že ve vyměřovacím řízení je zásadní otázkou stanovení předmětu daně; přitom se ve věci určení předmětu daně s celním úřadem zcela ztotožnil. Uvedl, že pojem „trhaná tabáková náplň“ není v právním řádu České republiky nikde definován a jedná se tak o neurčitý právní pojem, který je třeba interpretovat; následně se tímto pojmem podrobně zabýval. Věnoval se první náležitosti doutníků jako tabákových výrobků uvedené v návěti § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních, tj. že se kouří v nezměněném stavu a s ohledem na jejich vlastnosti a očekávání běžného spotřebitele jsou v nezměněném stavu určeny

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

výhradně ke kouření. Dospěl k závěru, že předmětné vzorky SUPER SORT jsou bezesporu tabákovými výrobky, které se kouří v nezměněném stavu, které však nenaplní svými vlastnostmi, s ohledem na bližší rozbor provedený žalovaným v žalobou napadeném rozhodnutí a na základě vyhodnocení protokolu o zkoušce, očekávání běžného spotřebitele doutníků, a proto je nelze charakterizovat ve smyslu § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních jako doutníky. Odkázal rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2017, sp. zn. 10 Afs 233/2016. Připustil, že celní úřad provedl odběr vzorků a jejich analýzu pouze z jedné z uskutečněných doprav vybraných výrobků dne 2 9. 2016, ovšem vybrané výrobky dopravené a přijaté v následujících dnech 5. 9., 6. 9., 7. 9. a 8. 9. 2016 jsou totožné s vybranými výrobky dopravenými dne 2. 9. 2016. Zdůraznil, že podle údajů v elektronickém systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani je na elektronických průvodních dokladech u všech uvedených doprav vybraných výrobků uveden stejný odesílatel, stejné místo odeslání a výrobky jsou popsány naprosto totožně; stejně tak jsou naprosto shodně popsány přijaté vybrané výrobky v evidenci přijatých a vydaných vybraných výrobků vedené žalobcem. Žalobce nadto totožnost druhu všech přijatých vybraných výrobků nikterak nezpochybil; tuto námitku totiž vznesl poprvé až v odvolacím řízení a toliko v obecné rovině.

6. Žalovaný dále konstatoval, že řízení o stanovení daně a řízení o zrušení povolení jsou dvě samostatná, na sobě nezávislá řízení. Odmítl, že by řízení o zrušení povolení bylo třeba považovat za předběžnou otázku ve smyslu § 99 daňového řádu. Uvedl nadto, že meritorním je v posuzovaném případě pro obě řízení zodpovězení otázky, jaké výrobky žalobce přijímal v režimu podmíněného osvobození od daně, přičemž zodpovězení této otázky primárně spadá do řízení vyměřovacího. Žalovaný dále uvedl, že celní úřad správně stanovil daň dokazováním, když i bez tvrzení, resp. daňového přiznání disponoval dostatkem důkazů. Dodal, že žalobce neuvedl žádnou skutečnost, která by byla celnímu úřadu známa a kterou tento při stanovení daně nezohlednil.
7. Ztotožnil se s celním úřadem taktéž ve věci hodnocení důkazů předložených žalobcem. Uvedl, že ZISZ a závazná informace Taartrade jsou pro celní orgány závazné v režimu celních předpisů, ale nikoliv v předmětné věci. Poukázal na to, že v zákoně o spotřebních daních jsou tabákové výrobky vymezeny slovně a nikoliv odkazem na sazební zařazení podle celních předpisů. Zároveň uvedl, že vymezení doutníku v celních předpisech je odlišné od jeho vymezení v zákoně o spotřebních daních. Zopakoval, že pro předmětný případ je rozhodující posouzení podle zákona o spotřebních daních. Vysvětlil, že závazná informace, o jejíž vydání žalobce z vlastní vůle požádal, je určena pro celní řízení. Pokud jde o zprávu z laboratorních zkoušek v Polsku, uvedl, že z ní nevyplývá žádná relevantní informace důležitá pro posouzení toho, zda se jedná o doutník podle zákona o spotřebních daních; nejedná se v ní o rozbor vzorků odebraných celním úřadem a není tudíž zajištěna totožnost předmětného výrobku; zpráva nadto uvádí, že není závazná, nýbrž je podkladem pro rozhodnutí příslušného polského celního úřadu. Následně konstatoval, že celní správa je soustavou orgánů s velmi širokými kompetencemi, včetně daňového řízení, celního řízení, správního trestání, pátrání, dohledových činností apod., přičemž výkon každé z kompetencí se řídí jinými zákony. Uvedl, že není na místě dovolávat se zásady nediskriminace a legitimního očekávání napříč těmito kompetencemi. Odmítl rovněž námitku týkající se hodnocení znaleckého posudku celním úřadem. Uvedl, že znalecký posudek prokazuje skutkový stav, na základě kterého celní úřad činí právní úvahu. Celní úřad přitom nijak nezpochyboval ani nepolemizoval s údaji uvedenými soudním znalcem ve znaleckém posudku ve věci měřitelných vlastností posuzovaných vzorků.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

8. Žalobce namítal, že přijímal k dopravě výhradně výrobky, pro něž mu bylo vydáno povolení. Uvedl, že v rámci správního řízení bylo ze strany žalovaného a celního úřadu prokazováno to, že přijaté výrobky – doutníky, pro jejichž přijímání bylo vydáno povolení, nelze označit za doutníky. Nelze mu však klást k tíži důsledky způsobené nedůsledností správních orgánů, resp. změnou jejich právního názoru, pokud jde o výklad pojmu doutník v době vydání povolení a v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce namítal porušení principu právní jistoty a legitimního očekávání ve správním řízení. Namítal rovněž, že v řízení nebyla prokázána úvaha správních orgánů spočívající v tom, že žalobcem přijaté výrobky nelze označit za doutníky, nýbrž že se jedná o tabákový odpad podle § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních, resp. že výrobky, které jsou předmětem povolení, jsou jiné výrobky, než které žalobce přijímal.
9. Žalobce uvedl, že správní orgány ve svých rozhodnutích uvedly, že ZISZ byla pouze jedním z mnoha podkladů pro vydání povolení, a protože je vystavována pro celní řízení, není pro daňové řízení rozhodující. Stejný přístup měly i k ostatním navrhovaným důkazům; dle jejich názoru je Celní kodex Unie závazný pouze pro účely sazebního zařazení zboží pro celní orgány, přičemž v řešeném případě se jednalo o daňové, nikoliv celní řízení. Žalobce namítal, že toto je v rozporu s § 5 odst. 1 daňového řádu. Byl přesvědčen, že stejné výrobky nelze považovat za doutníky dle celních předpisů a zároveň za tabákový zbytek dle daňových předpisů. Uvedl, že na základě vydání povolení a jemu předcházející ZISZ došlo k vyvolání důvodného přesvědčení žalobce, že se při přijímání výrobků postupuje v souladu s právními předpisy, tj. že dovážené výrobky jsou doutníky ve smyslu § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. Dodal, že v souladu se zásadou presumpce správnosti rozhodnutí správních orgánů a zásadou ochrany dobré víry v akty veřejné správy legitimně očekával, že mu bude zajištěno právo ochrany jeho právní jistoty a umožněn výkon jeho práva vykonávat podnikatelskou činnost na základě povolení. K prokázání toho, že výrobky převzaté k dopravě byly totožné jako výrobky, které byly předmětem povolení, se žalobce domáhal provedení komparativní analýzy těchto vzorků. Celní úřad k tomu však uvedl pouze to, že vzorky k povolení již byly protokolárně zlikvidovány a analýzu tudíž nelze provést.
10. Žalobce během řízení navrhoval provést důkazy, které by prokázaly, že na shodné výrobky od společnosti Lord Poland Tabacco Sp.z.o.o se vztahuje celní nomenklatura 24021000 podle předpisů Evropské unie. Tím, že správní orgány odmítaly brát v úvahu závěry vyplývající z celního řízení, porušily zásady rovného přístupu a zásady legitimního očekávání a principy volného pohybu zboží vyplývající ze základních dokumentů Evropské unie. Uvedl, že shodné výrobky (byť pod jiným obchodním označením) dováží společnost Taartrade, a na Slovensko pak společnost B H T group, s. r. o., rovněž pod celní nomenklaturou 24021000. Žalobce dále namítal, že správní orgány nerespektovaly postup a závěr příslušných orgánů v Polsku. Uvedl, že ZISZ je ve smyslu čl. 5 odst. 1 a 11 Celního kodexu závazná pro orgány všech členských států. Dovodil, že správní orgány byly povinny zajistit si u Evropské komise dokumenty vydané jejich partnerskými orgány ze Slovenska, Polska a v případě TAARTRADE též České republiky, podle kterých se tytéž výrobky zařazují pod celní nomenklaturu 24021000. Tyto dokumenty byly povinny provést jako důkazy. Konstatoval, že pokud je jediný, kdo má s výrobky nakládat jako s tabákovým zbytkem, zatímco u ostatních subjektů jsou výrobky považovány za

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

doutníky, jedná se o postup, který je vůči žalobci diskriminační a který je v rozporu s legitimním očekáváním.

11. Žalobce nesouhlasil s tím, jak žalovaný a celní úřad vyložili § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. Uvedl, že správní orgány vycházely pouze z obecně užívané technologie zpracování, která na výrobek doutníku vznáší jiné, vyšší požadavky než samotný zákon, resp. příslušné směrnice. Správní orgány navíc vykládaly pojem doutník izolovaným zúženým způsobem, který mimo jiné nereflektuje celní předpisy. V odůvodnění svých rozhodnutí sice uvedly, že pojem „trhaná tabáková náplň“ je neurčitý právní pojem, který je třeba vykládat pomocí všech výkladových metod, ovšem samy tak neučinily. Zejména nevzaly v potaz účel zavedení definice do právního řádu; žalobce přitom odkázal na část důvodové zprávy k zákonu č. 95/2011 Sb. Dodal, že žalovaný pojem „doutník“ nevykládal ani způsobem, který by odpovídal § 5 odst. 1 daňového řádu. Správní orgány v rozporu s vlastními tvrzeními odkazovaly na postupy týkající se stanovení hmotnosti podílů tabákových částic, které se vztahují k celnímu sazebníku a nomenklatuře. Žalobce namítal, že žalovaný při výkladu vycházel z „tradiční technologie zpracování tabáku“, která však nemá oporu v zákoně. V žádném právním předpise není stanoveno, jak velké části trhané tabákové náplně mají být a jaké má být jejich procentní zastoupení v doutnících. Uvedl, že přitom ve správním řízení předložil řadu důkazů, které prokazovaly, že výrobek je doutníkem ve smyslu § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. Žalobce nesouhlasil rovněž s tím, jak žalovaný vyložil materiální znak doutníku a koho považoval za běžného spotřebitele doutníků. Uvedl, že žalovaný vykládá pojem „běžného spotřebitele“ v rozporu s dosavadní judikaturou České republiky a Soudního dvora Evropské unie, neboť na běžného spotřebitele klade zvýšené nároky a požadavky.
12. Uvedl, že je povinností žalovaného vykládat normy ústavně konformním způsobem. Žalovaný však tím, že právní normy vyložil způsobem, který nezohledňoval jejich účel a byl v rozporu se základními ustanoveními upravujícími správní řízení, porušil ústavně garantovaná práva žalobce. Žalovaný rovněž porušil zásadu *in dubio pro libertate*. Žalobce uvedl, že správní orgány zcela nepřijatelným způsobem zasáhly do jeho práva spoléhat se na práva nabytá v dobré víře, do jeho práva na ochranu majetku a do jeho práva na ochranu před nepředvídatelným rozhodnutím. Dodal, že správní orgány porušily taktéž zásadu *in dubio pro reo* a zásadu *in dubio mitius*.
13. Namítal, že správní orgány porušily procesní ustanovení daňového řádu. Nepřihlížely totiž ke správním rozhodnutím polských a slovenských správních orgánů, které výrobky zařadily pod kód nomenklatury 24021000. Podle čl. 33 Celního kodexu je závazná informace o sazebním zařazení zboží závazná pro celní orgány. Z § 3 písm. m) zákona o spotřebních daních vyplývá, že nařízení Rady č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o Společném celním sazebníku je závazné a přímo aplikovatelné. Dovodil, že sazební zařazení pro celní účely má přímý vliv na daňové zařazení, tj. na zařazení pod příslušnou sazbu spotřební daně. Žalobce byl toho názoru, že závazná informace má charakter předběžné otázky ve smyslu § 99 daňového řádu a správní orgány jsou takovým rozhodnutím vázány.
14. Namítal rovněž, že odborné vyjádření Státní zemědělské a potravinářské inspekce nebylo pro posouzení charakteru výrobků relevantní. Nesouhlasil ani s důkazem certifikované zálohy webových stránek www.dobra-trafika.cz, na kterých byly výrobky nabízeny v sekci cigaretových tabáků. Uvedl, že žalobce nerozhoduje o zařazení výrobku

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

jednotlivých prodejců; z této skutečnosti nelze usuzovat, že výrobek není doutníkem. Dodal, že na internetových stránkách jiných prodejců se výrobek řadí mezi doutníky.

15. Žalobce dále namítal, že správní orgány chybně hodnotily znalecký posudek vypracovaný RNDr. T. G., Ph.D., který žalobce předložil jako důkaz a jehož předmětem zkoumání byly tytéž vzorky, které zkoumala Celně technická laboratoř. Uvedl, že ze znaleckého posudku vyplývá, že zkoumané výrobky splňují beze zbytku definici doutníku uvedenou v zákoně o spotřebních daních. Žalobce namítal, že pokud správní orgány se závěry znaleckého posudku nesouhlasily, měly provést revizní posudek, popř. znalce vyslechnout. Žalovaný však pouze v rozporu s právními předpisy zpochybňoval závěry soudního znalce a konstatoval jejich nepravdivost a subjektivnost. Sám správní orgán však nemá pravomoc zpochybňovat závěry akreditovaného soudního znalce. Povinností správních orgánů bylo vyložit, v čem konkrétně neodpovídají závěry znaleckého posudku skutečnosti a požadavkům stanoveným právními předpisy. Žalobce uvedl, že posudek vypracovaný Celně technickou laboratoří je jen jedním z možných důkazů a může být jinými důkazními prostředky, například znaleckým posudkem, zpochybněn.
16. Žalobce rovněž namítal, že se důkazy týkaly pouze jedné z pěti provedených dodávek výrobku. Uvedl, že na ostatní dopravy se zjištění správních orgánů nevztahují. Takovou generalizaci považoval za nepřipustnou. Odkázal na § 92 odst. 3 daňového řádu s tím, že důkazní břemeno spočívá na správci daně. Uvedl, že platební výměr pracuje s nepodloženým názorem, že výrobky dovezené v následujících dopravách mají stejné vlastnosti jako výrobky z první dopravy.
17. Žalobce zopakoval, že nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí spatřoval také v porušení zásady volného pohybu zboží. Uvedl, že platebním výměrem byla vyměřena spotřební daň pro tabák ke kouření dle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních, pro výrobek dovážející se z jiného členského státu, který je v jiných zemích Evropské unie považován za výrobek – doutník s kombinovanou nomenklaturou 240210. Tím došlo k porušení čl. 28 odst. 1 a čl. 30 Smlouvy o fungování Evropské unie. Dodal, že spotřební daň lze považovat za poplatek s rovnocenným účinkem jako clo.
18. Žalobce navrhl, aby soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí i platební výměr.
19. Žalovaný ve vyjádření ze dne 6. 12. 2017 konstatoval, že žalobní námitky jsou totožné s námitkami odvolacími, žalovaný se jimi již zabýval a vypořádal je v žalobou napadeném rozhodnutí. Žalovaný proto odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Dodal, že žalobce zpochybňuje výklad zákona o spotřebních daních provedený žalovaným, přičemž jádrem sporu je výklad pojmu „doutník“, resp. „trhaná tabáková náplň“. Žalovaný k této námitce odkázal na aktuální usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 10. 2017, č. j. II.ÚS 1656/17, v němž se Ústavní soud zabýval výkladem pojmu „trhaná tabáková náplň“. Uvedl, že v případě posuzovaném Ústavním soudem se jednalo o jiný daňový subjekt, ovšem o stejný výrobek. Dovodil, že § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních nepřipouští více výkladů a není zde tedy prostor pro aplikaci zásad, kterých se žalobce dovolává, tj. *in dubio pro libertate*, *in dubio pro reo* a *in dubio mitius*. Konstatoval, že výklad pojmu „trhaná tabáková náplň“ a tedy stanovení předmětu daně provedený žalovaným i celním úřadem je souladný s judikaturou správních soudů i Ústavního soudu. Použití celních předpisů, které definují doutník mírně odlišným způsobem, proto není na místě. Odmítl názor žalobce, že sazební zařazení pro celní účely má přímý vliv na daňové vyměřovací řízení, resp. na zařazení pod příslušnou sazbu

spotřební daně. Žalovaný rovněž konstatoval, že v případě důkazu certifikovanou zálohou webových stránek www.dobra-trafika.cz se nejednalo o stěžejní důkaz a že žalobce nekonkretizoval žádnou stránku jiných prodejců, na níž by byl výrobek řazen mezi doutníky.

20. Žalovaný navrhl, aby soud nedůvodnou žalobu zamítl.

III.

Posouzení žaloby

21. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), neboť účastníci s tímto rozhodnutím souhlasili.

22. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).

23. Žaloba není důvodná.

24. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:

25. Podle § 101 odst. 1 zákona o spotřebních daních, „*předmětem daně jsou tabákové výrobky.*“

26. Podle § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních, „*pro účely tohoto zákona se rozumí doutníky a cigarillos 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.*“

27. Podle § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních, „*pro účely tohoto zákona se rozumí tabákem ke kouření 1. tabák řezaný, popřípadě jinak dělený, kroucený nebo lisovaný do desek, a který je možné kouřit bez dalšího průmyslového zpracování, 2. tabákový odpad upravený pro prodej konečnému spotřebiteli, který nespadá pod písmeno a) nebo b) a který je možné kouřit, nebo 3. tabák ke kouření obsahující více než 25 % hmotnosti tabákových částic s šířkou řezu menší než 1,5 mm; jedná se o jemně řezaný tabák určený pro ruční výrobu cigaret.*“

28. Podle § 139 odst. 1 daňového řádu, „*dáň lze vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední.*“

29. Podle § 139 odst. 2 daňového řádu, „*podle výsledků vyměřovacího řízení správce daně vyměří daň, kterou předepíše do evidence daní; vyměřením daně se rozumí i stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě.*“

30. Soud uvádí, že žalobci bylo dne 13. 7. 2016 vydáno povolení, na jehož základě mu vzniklo oprávnění opakovaně přijímat v režimu podmíněného osvobození od daně vybrané výrobky – doutníky s obchodním názvem SUPER SORT. Tyto výrobky byly v povolení specifikovány v návaznosti na definici obsaženou v § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. Celní úřad v návaznosti na místní šetření ze dne 2. 9. 2016 a provedené dokazování dospěl k závěru, že žalobcem přijaté výrobky ve zdaňovacím období září 2016,

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

resp. v období od 2. 9. 2016 do 8. 9. 2016, nelze považovat za doutníky, nýbrž za tabákový odpad podle § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních. Podle celního úřadu tak žalobci vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň z tabákových výrobků. Žalobce s tímto nesouhlasil a trval na tom, že přijímal k dopravě výhradně výrobky, pro něž mu bylo vydáno povolení; povinnost přiznat a zaplatit daň mu tak nevznikla.

31. Soud předně uvádí, že celní úřad v návaznosti na místní šetření a provedené dokazování dospěl rovněž k závěru, že žalobce porušil podmínku potřebnou pro správu daní stanovenou v povolení, tedy přijímat pouze vybrané výrobky uvedené v povolení, a proto žalobci povolení rozhodnutím ze dne 29. 3. 2017, č. j. 68797/2017-510000-11, zrušil podle § 43m odst. 2 zákona o spotřebních daních. Toto rozhodnutí celního úřadu bylo k odvolání žalobce potvrzeno rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 9. 2017, č. j. 32870-2/2017-900000-302. Žalobce proti uvedeným rozhodnutím, jimiž mu bylo povolení zrušeno, brojil u soudu. Městský soud v Praze příslušnou žalobu zamítl rozsudkem ze dne 17. 6. 2019, č. j. 14 Af 17/2017-38. Kasační stížnost žalobce pak Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 5. 2. 2020, č. j. 8 Afs 214/2019-36. Žalobce se následně obrátil rovněž na Ústavní soud; ten však ústavní stížnost žalobce odmítl usnesením ze dne 26. 5. 2020, sp. zn. III. ÚS 1022/20.
32. Soud konstatuje, že argumentace žalobce v řízení vedeném před zdejším soudem pod sp. zn. 14 Af 17/2017 je obdobná až totožná té v nyní projednávané věci. Žalobou napadené rozhodnutí (v této věci), jakož i rozhodnutí žalovaného přezkoumávané v řízení vedeném u zdejšího soudu pod sp. zn. 14 Af 17/2017 vychází z téhož skutkového stavu. Správní orgány v obou řízeních tedy vycházely ze stejných skutečností i důkazů. Správní orgány pak v obou řízeních dospěly ke shodnému právnímu závěru, a to že výrobky přijaté žalobcem v období od 2. 9. 2016 do 8. 9. 2016 nesplňovaly zákonné požadavky vybraných výrobků specifikované v povolení, resp. že se nejednalo o doutníky podle § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. Vzhledem k uvedenému soud neměl v dané věci důvod odchylovat se od názoru zaujatého Městským soudem v Praze ve věci sp. zn. 14 Af 17/2017, potvrzeného rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2020, č. j. 8 Afs 214/2019-38.
33. Soud proto shodně s rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 17. 6. 2019, č. j. 14 Af 17/2017-38, konstatuje k charakteru vybraných výrobků dovážených žalobcem, že celní úřad při jejich hodnocení vyšel zejména z výsledků analýzy Celně technické laboratoře, dle níž je náplň vzorku tvořena nepravidelnými zlomky, ojediněle i částmi tabákových listů, obsahuje rovněž podlouhlé částice, nízký podíl tabákového prachu, ojediněle i jiný rostlinný materiál. Náplň vzorku je zabalená v podélně slepené fólii z rekonstituovaného tabáku, jež kryje celý výrobek a ze které náplň částečně samovolně vypadává a při kouření přechází do dutiny ústní. Vzorek obsahuje pouze jeden list (obalovou fólii), jehož hlavní funkcí je držet náplň vzorku pohromadě, vzorek neobsahuje krycí list ze surového tabáku. Chuť ani vůně nejsou typické pro doutník. Výrobek neobsahuje trhanou tabákovou náplň typickou pro doutník, náplň je možné zabalit do cigaretového papírku nebo naplnit do cigaretové dutinky a takto získané cigarety kouřit.
34. Soud podotýká, že byť je Celně technická laboratoř součástí organizační struktury celní správy, nikterak to nesnižuje důkazní hodnotu posudků, které zpracovává. Naopak se jedná o odborné pracoviště technicky a personálně vybavené k provádění potřebných analýz, o čemž svědčí rovněž získání příslušné akreditace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2007, č. j. 1 Afs 42/2007-55). Celní úřad si nadto za účelem

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

prokázání skutkového stavu vyžádal odborné vyjádření Státní zemědělské a potravinářské inspekce, která po provedení analýzy vzorku dospěla k obdobným zjištěním jako Celně technická laboratoř. Soudu není zřejmé, proč by vyjádření Státní zemědělské a potravinářské inspekce coby odborného správního orgánu zřízeného zákonem o potravinách postrádalo při analýze předmětných výrobků relevanci, naopak je přesvědčen, že toto vyjádření přispělo k vyšší objektivitě při zjišťování skutkového stavu.

35. Žalobce v této souvislosti namítal, že se správní orgány nesprávně vypořádaly se znaleckým posudkem RNDr. T. G., Ph.D., který žalobce předložil coby důkaz v průběhu správního řízení; ani tato námitka však nemůže být úspěšná. Soud sice souhlasí, že správní orgány nejsou oprávněny posuzovat správnost odborných závěrů znalce, a zároveň platí, že znalecké posudky předložené účastníky řízení mohou zpochybnit závěry, k nimž dospěla Celně technická laboratoř (viz výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 42/2007-55). V řešeném případě je však podstatné, že oba odborné posudky (Celně technické laboratoře i RNDr. T. G., Ph.D.) dospěly ke v zásadě shodným závěrům ohledně parametrů daného výrobku (list, do kterého je zabalena náplň, je tvořen z rekonstituovaného tabáku, shodly se ohledně hmotnosti, obvodu i délky doutníku a obsahu náplně). Je tedy zřejmé, že jak Celně technická laboratoř, tak znalec se v podstatných rysech shodli ohledně skutkového stavu, a nebylo proto nezbytné provádět výsledk znalce či opatřit revizní znalecké posouzení, jak tvrdil žalobce. Zásadní odlišnost mezi oběma posudky totiž spočívala výhradně v závěrech, k nimž odborníci dospěli, tedy zda naměřené hodnoty a parametry výrobků splňují definici doutníků dle § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. Soud konstatuje, že otázka, zda daný vzorek lze označit za trhanou tabákovou náplň či nikoliv, je otázkou právního posouzení. Soud ve shodě s žalovaným zdůrazňuje, že k tomuto posouzení je příslušný pouze celní úřad, v jehož kompetenci je provést výklad § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních a posoudit, zda zjištěné parametry příslušných výrobků splňují definici dle citovaného ustanovení. Správní orgány přitom takto postupovaly, a jejich postup proto nelze označit za nezákonný. Naopak závěr znalce, že se jedná o trhanou tabákovou náplň, je podřazení skutkového stavu pod právní pojem; jde tedy o právní posouzení, ke kterému není znalec příslušný.
36. V projednávané věci bylo nesporné, že předmětné výrobky SUPER SORT neobsahují krycí list ze surového tabáku. Pro splnění definice dle § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních proto bylo nezbytné zkoumat, zda výrobek odpovídá požadavkům pod bodem 2 tohoto ustanovení, tedy zda ho lze kouřit v nezměněném stavu a zda je s ohledem na své vlastnosti a očekávání běžného spotřebitele určen výhradně ke kouření v nezměněném stavu a zda obsahuje trhanou tabákovou náplň.
37. Soud stále ve shodě s rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 17. 6. 2019, č. j. 14 Af 17/2017-38, uvádí, že správní orgány vyčerpávajícím způsobem ve svých rozhodnutích popsaly a vyložily jak pojem „trhaná tabáková náplň“, tak pojem „běžný spotřebitel“. Soud neshledal pochybení ani v této části napadeného rozhodnutí. Žalobce sice v žalobě namítal, že výklad správních orgánů pojmu „trhaná tabáková náplň“ odporuje účelu dané právní normy, ovšem ze žalobních bodů není patrné, v čem tento rozpor spočívá. Soud je naopak přesvědčen, že výklad správních orgánů je v souladu s důvodovou zprávou k zákonu č. 95/2011 Sb., který do českého právního řádu doslovně transponoval definici doutníků dle čl. 3 směrnice č. 2010/12/EU. Dle důvodové zprávy má nová definice doutníků zabránit zneužití tabákových výrobků a zamezit výskytu výrobků zařazovaných do kategorie

doutník, které nesplňovaly očekávání a komfort běžného spotřebitele (kouření bylo možné jen se značným úsilím, náplň se uvolňovala a výrobek zhasínal), což bylo způsobeno zejména užitím tabákového odpadu coby náplně těchto výrobků. Žalobce v důvodové zprávě zvýraznil text, podle něhož „splnění podmínky možnosti kouřit tyto výrobky v nezměněném stavu bez omezení očekávaného komfortu spotřebitele, zaručí správné zařazení konkrétního výrobku do kategorie doutníky“, ovšem tuto část nelze vytrhávat ze svého kontextu. Z citace uvedené pod bodem 42 výše zmíněného rozsudku je naopak zřejmé, že je při zařazení výrobku třeba dbát zejména jeho vlastností a očekávání běžného spotřebitele.

38. Soud souhlasí s žalobcem, že § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních neupravuje minimální velikost tabákových částic obsažených v náplni doutníků, toto ustanovení však formuluje požadavky na vlastnosti doutníků pomocí neurčitých právních pojmů (očekávání běžného spotřebitele; trhaná tabáková náplň). Správní orgány tyto pojmy řádným způsobem vyložily a uvedly, jaká velikost částic naplňuje vlastnosti a očekávání běžného spotřebitele ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Uvedený postup nadto aproboval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 3. 2017, č. j. 10 Afs 233/2016-39, v němž uvedl, že „[p]ojmem 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.“
39. Soud se neztotožnil ani s námitkou, dle níž správní orgány při výkladu pojmu „běžný spotřebitel“ nevzaly v potaz kuřáky levnějších a méně kvalitních doutníků. Naopak je přesvědčen, že v obou rozhodnutích je srozumitelným a přesvědčivým způsobem vyloženo, jaká jsou očekávání běžného spotřebitele doutníků a proč tato očekávání splňují toliko doutníky ve smyslu definice dle § 103 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Žalovaný zejména zdůraznil, že „doutníky jsou tradičním nejkvalitnějším tabákovým výrobkem (...) a osobou běžného spotřebitele (...) je tedy z logiky věci pouze kuřák doutníků s určitými zkušenostmi a znalostmi a na jejich základě mající určitá očekávání, která vycházejí z dlouhodobých tradic výroby a kouření doutníků, jakožto nejkvalitnějších tabákových výrobků“. Stejný názor pak zastával i Nejvyšší správní soud ve výše zmíněném rozsudku č. j. 10 Afs 233/2016-39.
40. Lze tedy shrnout, že správní orgány nepochybily při výkladu § 103 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, tento výklad byl jednoznačný, a proto ani nebyl dán prostor postupovat podle zásad *in dubio pro libertate*, *in dubio pro reo* a *in dubio mitius* (které se nadto v plné míře uplatní pouze v trestním právu, resp. trestním právu správním). O aplikaci těchto zásad by totiž bylo možné uvažovat pouze v případě, že by proti sobě stály dva srovnatelné výklady právní normy, tj. oba právně dogmaticky přípustné, racionální a komplexní (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2018, č. j. 10 As 150/2017-58). V řešeném případě však správní orgány vyčerpávajícím a přesvědčivým způsobem vyložily pojmy trhaná tabáková náplň i běžný spotřebitel a zdůvodnily, které vlastnosti doutníků naplňují očekávání běžného spotřebitele. Jejich výklad nadto potvrdil jak Nejvyšší správní soud, tak i Ústavní soud v usnesení ze dne 17. 10. 2017, sp. zn. II. ÚS 1656/17. Žalobce naproti tomu nepředložil výklad, který by byl s to závěry správních orgánů zpochybnit, takže správní orgány neměly možnost volby mezi výkladem předestřeným žalobcem a výkladem, který zaujaly v napadeném rozhodnutí a který potvrdily jak správní soudy, tak soud Ústavní.

41. Konečně se soud zabýval otázkou závazných informací a ani v tomto bodě neshledal žalobu důvodnou. Soud totožně s rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 17. 6. 2019, č. j. 14 Af 17/2017-38, předně zdůrazňuje, že závazné informace o sazebním zařazení zboží jsou dle čl. 33 odst. 2 písm. a) Celního kodexu závazné pouze pro účely sazebního zařazení zboží pro celní orgány ve vztahu k držiteli rozhodnutí, a to pouze pro zboží, u něhož byly splněny celní formalities po dni, kterým rozhodnutí nabývá účinku. Celní kodex a nařízení č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře se přitom vztahuje na případy, kdy je zboží dováženo do Evropské unie ze třetích zemí nebo je z ní vyváženo (viz čl. 1 Celního kodexu). Z uvedeného je zřejmé, že v nyní řešeném případě, který se týkal přepravy a zdanění zboží uvnitř Evropské unie, závazné informace o sazebním zařazení zboží nebyly formálně závazné pro celní orgány (a to ani závazná informace ze dne 15. 3. 2016 vystavená pro žalobce). Uvedené platí tím spíše, že zákon o spotřebních daních obsahuje vlastní popisnou definici tabákových výrobků a neodkazuje na kód kombinované nomenklatury jako v případě jiných výrobků (viz § 45, § 67, § 81 a § 93 zákona o spotřebních daních). Je tedy zřejmé, že byť zákon o spotřebních daních v § 3 písm. n) obsahuje odkaz na nařízení č. 2658/87, toto nařízení se vztahuje pouze na výrobky, které jsou vymezeny kódy kombinované nomenklatury.
42. Soud v obecné rovině souhlasí se žalobcem, že stejné pojmy by měly být vykládány stejně jak pro účely celního řízení, tak pro účely řízení daňového. Ostatně právě z tohoto důvodu celní úřad při výkladu pojmu doutník dle zákona o spotřebních daních vyšel z metody prosévání vzorku podle čl. 9 odst. 1 písm. a) nařízení č. 2658/87. Zároveň je však třeba mít na paměti, že definice doutníku dle § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních (doslovně převzatá ze směrnice č. 2010/12/EU) není totožná s definicí doutníku dle celních předpisů (viz vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře Evropské unie publikované v Úředním věstníku Evropské unie dne 4. 3. 2015 pod číslem 2015/C 76/01), a to zejména co do užití kritéria očekávání běžného spotřebitele. Závěr celního úřadu učiněný na základě řádné laboratorní analýzy a odborného výkladu, že výrobek dovážený žalobcem nesplňuje definici pojmu doutník dle zákona o spotřebních daních, tedy nemohl být zpochybněn či vyvrácen závaznými informacemi vydanými na základě celních předpisů.
43. Správní orgány nadto neodmítly přihlédnout k předloženým závazným informacím pouze z toho důvodu, že v daném řízení se nejednalo o celní řízení, ale naopak se k jednotlivým důkazním návrhům konkrétně vyjádřily. Ohledně závazné informace ze dne 15. 3. 2016 vystavené pro žalobce celní úřad označil za zavádějící, že byla vydána na základě popisu a předloženého vzorku. Podkladem pro vyhotovení závazné informace byl sice vzorek předmětného vybraného výrobku, ovšem tento vzorek neprošel laboratorní analýzou ani jiným odborným posouzením za účelem zjištění, z čeho je vyroben a zda odpovídá definici dle celních předpisů či zákona o spotřebních daních. Celní úřad pro Olomoucký kraj, jenž vydal tuto závaznou informaci, celnímu úřadu sdělil, že ZISZ vydal toliko na základě vizuálního posouzení vzorku a jeho popisu ze strany žalobce. Je tedy zřejmé, že závazná informace ze dne 15. 3. 2016 neměla dostatečnou vypovídající hodnotu a nebyla s to zpochybnit odborné závěry celního úřadu. Uvedené pak platí i ohledně závazné informace TAARTRADE, neboť ani v tomto případě nebylo postaveno na jisto, zda daný výrobek byl sazebně zařazen na základě odborných analýz či pouze na základě popisu a fotografie zboží. Nadto se jednalo o výrobek s odlišným obchodním označením („ZERA“). Pro nynější řízení byla tedy tato závazná informace nepoužitelná.

44. Celní úřad i žalovaný se taktéž zabývali rozbořem celně technické laboratoře v Polsku, který byl vystaven pro potřeby výrobce a odesílatele vybraných výrobků CYGARO SUPER SORT. Přitom zdůraznili, že tento rozbor neobsahuje žádnou relevantní informaci o velikosti tabákových částic obsažených ve výrobku (dle polské celní laboratoře náplň tvoří „*drobné části tabákových listů zbavených žilek (strips)*“) a nadto nebyla zajištěna totožnost výrobku. Samotná zpráva pak uvádí, že není závazná a že je toliko podkladem pro rozhodnutí, které musí učinit příslušný polský celní úřad. Ani rozbor polské celně technické laboratoře tedy nebyl způsobilý vyvrátit závěry zjištěné v nyní řešené věci.
45. Závaznou informací pro výrobek LORD POLAND TABACCO ze dne 24. 5. 2013, sdělením celního úřadu v Rybniku ze dne 31. 7. 2013 a zkušebním protokolem celní laboratoře v Białymstoku se celní úřad nezabýval, neboť žalobce tyto dokumenty nepředložil v originále a nebyly přeloženy do českého jazyka.
46. Soud pak k těmto dokumentům a obecně k legitimnímu očekávání žalobce dodává následující: správní orgány posoudily předmětné výrobky v souladu se zákonem, tedy tak, že nesplňují definici doutníků dle § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. Pokud by správní orgány vybraný výrobek naopak zařadily pod kategorii doutníku, postupovaly by v rozporu se zákonem. Zároveň však platí, že i nezákonná praxe správních orgánů může za určitých okolností vzbudit legitimní očekávání adresátů právních norem, jak připustil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132. Oba principy, tj. princip legality a princip ochrany oprávněné důvěry, jsou v zásadě rovnocenné a v obecné rovině jejich střet nemůže být řešen upřednostňováním jednoho před druhým. Tento rozpor je naopak nutno posuzovat s ohledem na konkrétní okolnosti jednotlivých případů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010 č. j. 6 Ads 88/2006-159). Zejména je třeba vzít v potaz důvod změny rozhodovací praxe, tedy zda je odůvodněna dostatečně závažnými okolnostmi a zda se s touto změnou měly dotčené subjekty možnost předem seznámit.
47. Pro nyní projednávanou věc je pak podstatné, že byt žalobce předložil určité dokumenty (zejména závazné informace a podklady vystavené příslušnými polskými úřady), nebylo prokázáno, že tato praxe byla všeobecná a převládající. Žalobce si naopak měl být vědom toho, že po novelizačních zásazích do definice pojmu doutník v roce 2011 (jejichž účelem, jak uvedeno výše, bylo právě odlišit od doutníků výrobky podobně vypadající, ale plněné tabákovým odpadem) byly vlastnosti jím dovážených výrobků přinejmenším hraniční, tedy že za daných okolností nemusely být považovány za doutník. Pokud tedy zastával názor, že se jedná o doutníky i podle definice doutníků zavedené v r. 2011, činil tak za situace, kdy si mohl a měl být vědom toho, že jeho názor je sporný a neopírá se o natolik jednotnou a nepochybnou praxi správních orgánů, aby se na ni mohl rozumně spolehnout. Uvedené platí tím spíše, že celní správa již od roku 2011 na svých internetových stránkách prezentuje výklad, podle něhož vlastnosti předmětných výrobků definici doutníku nenaplní. Za těchto okolností tedy žalobci nemohlo vzniknout legitimní očekávání, které by v řešeném případě zavazovalo správní orgány, aby v rozporu se zásadou legality považovaly vybrané výrobky za doutníky ve smyslu § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních.
48. Ostatně ke stejnému závěru dospěl za srovnatelných skutkových okolností Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 3. 2017, č. j. 10 Afs 233/2016-39, v němž uvedl: „[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“. A nadto nelze odhlédnout od skutečnosti, že je třeba rozlišovat mezi „celním zařazením“ a „povolením“.

49. Ze stejného důvodu se pak žalobce nemůže s úspěchem dovolávat ani principu rovnosti, neboť jednak v průběhu řízení nebylo prokázáno, že společnost Taartrade dováží do České republiky zcela shodné výrobky, a jednak ani v případě kladné odpovědi by správní orgány nebyly oprávněny postupovat v rozporu se zákonem o spotřebních daních. Žalobce se tedy nemohl odkazovat na případný nesprávný postup správních orgánů ve věci společnosti Taartrade.
50. K důkazu certifikovanou zálohou webových stránek www.dobra-trafika.cz soud dodává, že se zjevně nejednalo o stěžejní důkaz, neboť tím byl laboratorní rozbor vybraných výrobků. Daný důkaz toliko dokresloval spolehlivě zjištěný skutkový stav, neboť jednotliví prodejci nabízeli výrobek s obchodním označením CYGARA SUPER SORT jako nejlevnější cigaretové tabáky, které se kouří za užití cigaretových dutinek. Žalobce sice namítá, že na internetových stránkách jiných prodejců byl daný výrobek řazen mezi doutníky, ovšem tyto stránky jakkoliv nekonkretizuje.
51. Soud neshledal důvodnou ani námitku žalobce, že se důkazy týkaly pouze jedné z pěti provedených dodávek výrobku. Soud uvádí, že žalovaný dostatečně vysvětlil, na základě jakých důvodů považoval všechny přijaté výrobky za totožné (zejména uvedl, že podle údajů v elektronickém systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani je na elektronických průvodních dokladech u všech výrobků uveden stejný odesílatel, stejné místo odeslání a výrobky jsou naprosto totožně popsány; přijaté výrobky jsou rovněž naprosto shodně popsány v evidenci přijatých a vydaných výrobků vedených žalobcem). Soud konstatuje, že žalobce argumentaci žalovaného nadto nijak nerozporoval; žalobce netvrdil a ani nedoložil, že by se v případě jednotlivých dodávek jednalo o odlišné výrobky. Žalobce toliko v obecné rovině namítal, že se ze strany správních orgánů jednalo o nepřipustnou generalizaci a neunesení důkazního břemene. Soud proto nemá důvod pochybovat o tom, že vybrané výrobky, které byly dopravené a přijaté ve dnech 5. 9., 6. 9., 7. 9. a 8. 9. 2016, byly totožné s výrobky dopravenými dne 2. 9. 2016.
52. Soud shrnuje, že povolením získal žalobce jakožto jeho držitel benefit nakoupit, resp. přijímat vybrané výrobky za cenu bez spotřební daně. V nyní projednávané věci však správní orgány správně dospěly k závěru, že žalobcem přijaté výrobky ve zdaňovacím období září 2016 nebyly výrobky, pro které žalobce disponoval povolením. Žalobcem přijaté výrobky totiž nesplňovaly podmínky uvedené v povolení, resp. zákonné podmínky stanovené pro doutníky v § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. Vzhledem k tomu, že výrobky nebylo možné považovat za doutníky, nýbrž za tabákový odpad dle § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních, nejednalo se o výrobky, které byl žalobce oprávněn přijímat v režimu podmíněného osvobození od daně. Žalobci tudíž vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň z těchto tabákových výrobků. Jelikož žalobce tuto daň ve stanovené lhůtě, resp. ani k výzvě celního úřadu nepřiznal, vyměřil ji celní úřad z moci úřední.

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

53. Lze tak uzavřít, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a judikaturou soudů, soud ve správním řízení neshledal ani procesní pochybení, která by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, proto soud nedůvodnou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
54. Výrok o nákladech řízení pod bodem II. rozhodnutí je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve věci samé úspěšný a úspěšnému žalovanému však prokazatelné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 26. října 2020

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu