



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Karly Cháberové a soudců Štěpána Výborného a Jana Kratochvíla ve věci

žalobkyně: **ICON Company, s. r. o.**, IČO 24853046
sídlem V zářezu 902/4, 158 00 Praha 5
zastoupená advokátem JUDr. et Ing. Petrem Petržílkem, Ph.D.
sídlem Dvořákova 1624, 25082 Úvaly

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2017, č. j. 32870-2/2017-900000-302,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým Generální ředitelství cel (dále jen „žalovaný“) zamítlo její odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad“) ze dne 29. 3.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

2017, č. j. 68797/2017-510000-11 (dále jen „rozhodnutí o zrušení povolení“). Tímto rozhodnutím celní úřad zrušil žalobkyni povolení pro opakované přijímání vybraných výrobků z jiných členských zemí v režimu podmíněného osvobození od daně č. j. 116466/2016-510000-11, vydané dne 13. 7. 2016, evidenční číslo oprávněného příjemce CZ1608438P001 (dále jen „povolení oprávněného příjemce“ či „povolení“), a to z důvodu neplnění podmínek povolení, které celní úřad žalobkyni stanovil, neboť žalobkyně přijala jiné vybrané výrobky, než které byla oprávněna přijímat podle povolení oprávněného příjemce.

2. Ze správního spisu k dané věci vyplynulo, že žalobkyni bylo dne 13. 7. 2016 vydáno povolení oprávněného příjemce k přijímání vybraných výrobků – doutníků – obchodní název SUPER SORT, podle § 101 odst. 3 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). V povolení oprávněného příjemce 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.
3. Žalobkyně učinila v září 2016 celkem 5 doprav, při kterých přijala celkem 503 100 kusů vybraných výrobků.
4. 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 pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), v rámci něhož rovněž provedl kontrolní odběr vzorků výrobku, které následně předal k laboratornímu rozboru Celně technické laboratoři.
5. 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 neodpovídají charakteristice doutníků a neztotožňují se s definicí dle § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních pro vybrané výrobky „doutníky“ (neobsahují trhanou tabákovou náplň), ale jedná se o tabákový zbytek (odpad).
6. Na základě těchto skutečností celní úřad zahájil dne 4. 10. 2016 řízení o zrušení povolení oprávněného příjemce a dále vydal zajišťovací příkaz, kterým podle § 167 daňového řádu a § 20b zákona o spotřebních daních zajistil spotřební daň z tabáku a tabákových výrobků za zdaňovací období září 2016.
7. Žalobkyně se ve stanovené lhůtě vyjádřila k zahájení řízení a předložila důkazy – závaznou informaci o sazebním zařazení ze dne 15. 3. 2016, dle níž výrobky dovážené žalobkyní jsou doutníky KN 24021000 (dále jen „závazná informace ze dne 15. 3. 2016“), znalecký posudek soudního znalce RNDr. T. G., Ph.D. ze dne 27. 10. 2016, protokol o rozboru celně technické laboratoře v Polsku ze dne 25. 10. 2016, vystavené pro potřeby výrobce a odesílatele výrobků Cygaro Super sort (dále jen „rozbor celně technické laboratoře v Polsku“), závaznou informaci pro výrobek Lord Poland Tabacco ze dne 24. 5. 2013, sdělení celního úřadu v Rybníku ze dne 31. 7. 2013, zprávu z laboratorních zkoušek celního úřadu v Białymstoku a závaznou informaci o sazebním zařazení zboží pro firmu TAARTRADE, spol. s r. o. (dále jen „závazná informace TAARTRADE“).
8. Celní úřad v průběhu řízení požádal Státní zemědělskou a potravinářskou inspekci o vyjádření, zda předmětné výrobky lze uvádět na trh pro konečného spotřebitele, a zároveň požádal o provedení odborné expertízy. Dne 22. 2. 2017 Státní zemědělská a potravinářská inspekce zaslala celnímu úřadu odborné vyjádření (dále jen „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 pozdějších předpisů (dále jen „zákon o potravinách“), přičemž definice doutníku podle uvedeného zákona je totožná s definicí doutníku dle § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních.

9. Dne 29. 3. 2017 vydal celní úřad rozhodnutí o zrušení povolení, v němž dospěl k závěru, že vybrané výrobky přijímané žalobkyní nesplňují požadavky § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebitelských daních pro doutníky, neboť u nich chybí krycí list ze surového tabáku a doutníky jsou sice baleny v rekonstituovaném tabáku, avšak neobsahují trhanou tabákovou náplň.
10. Proti rozhodnutí o zrušení povolení podala žalobkyně dne 28. 4. 2017 odvolání. V něm namítla procesní pochybení, neboť celní úřad před vydáním rozhodnutí nevydal výzvu ke splnění podmínek dle § 43m odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních; celní úřad neprokázal, že žalobkyně přijala jiné výrobky, než které byly předmětem povolení oprávněného příjemce; v řízení byla porušena zásada nediskriminace a legitimního očekávání; žalobkyně vyjádřila nesouhlas s hodnocením znaleckého posudku, který v průběhu řízení předložila jako důkaz.
11. Odvolání zamítl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím s odůvodněním, že v daném případě nebylo povinností celního úřadu vydávat výzvu dle § 43m odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, neboť povaha porušení podmínky pro správu daní (přijetí jiných vybraných výrobků oproti povolení) neumožňovala toto porušení odstranit. V povolení oprávněného příjemce je uvedena přesná definice doutníků dle zákona o spotřebních daních, a povinností žalobkyně tedy bylo přijímat výhradně výrobky odpovídající této definici. Celní úřad důkazní prostředky hodnotil správně, neboť řešený případ byl posuzován podle zákona o spotřebních daních, nikoliv podle celních předpisů. Zásady legitimního očekávání je možné se dovolávat pouze v rámci správy daní, znalecký posudek předložený žalobkyní sloužil toliko k prokázání skutkového stavu, který pak celní úřad hodnotil v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.

II. Obsah žaloby

12. Žalobkyně v žalobě namítá, že přijímala k dopravě výhradně výrobky, pro něž jí bylo vydáno povolení. Správní orgány během řízení prokazovaly, že přijaté výrobky nelze označit za doutníky, ovšem žalobkyni nelze klást k tíži změnu jejich právního názoru ohledně výkladu pojmu doutník od doby vydání povolení oprávněného příjemce do doby vydání napadeného rozhodnutí. Jedním z podkladů pro vydání povolení byla závazná informace ze dne 15. 3. 2016, která se vydává též pro účely nařízení Komise (EHS) č. 2454/93. Žalovaný i celní orgán ve svých rozhodnutích uvedli, že závazná informace byla pouze jedním z mnoha podkladů pro vydání povolení, a protože je vystavována pro celní řízení, není pro daňové řízení rozhodující. Stejný přístup měli i k ostatním navrhovaným důkazům; dle jejich názoru je nařízení Evropského Parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „Celní kodex“) závazný pouze pro účely sazebního zařazení zboží pro celní orgány, přičemž v řešeném případě se jednalo o daňové, nikoliv celní řízení.
13. Žalobkyně je přesvědčena, že tento postup je v rozporu s § 5 odst. 1 daňového řádu, a odůvodnění napadeného rozhodnutí považuje za vnitřně rozporuplné, neboť nelze tytéž výrobky považovat dle celních předpisů za doutníky a dle daňových předpisů za tabákový zbytek. Žalobkyně byla na základě povolení a závazné informace důvodně přesvědčena, že

při přijímání výrobků postupuje v souladu s právními předpisy, tedy že tyto výrobky jsou doutníky ve smyslu § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. Pokud celní úřad pro vydání povolení v dané době nedisponoval potřebnými informacemi a podklady, měl si je opatřit a teprve poté povolení vydat. K prokázání toho, že výrobky převzaté k dopravě byly totožné jako výrobky, které byly předmětem povolení, se žalobkyně domáhala komparativní analýzy těchto vzorků; celní úřad však žalobkyni nevyhověl s odůvodněním, že vzorky předcházející povolení již byly protokolárně zlikvidovány, a proto analýzu nelze provést.

14. Žalobkyně během řízení navrhovala 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 odmítají brát v úvahu závěry vyplývající z celních řízení, porušují zásadu rovného přístupu (zákazu diskriminace) a zásady legitimního očekávání a principy volného pohybu zboží vyplývající ze základních dokumentů Evropské unie. Žalobkyně zdůrazňuje, 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.
15. Ve smyslu čl. 5 odst. 1 a čl. 11 Celního kodexu je závazná informace o sazebním zařazení zboží závazná pro orgány všech členských států; žalobkyně se proto v souladu s čl. 10 odst. 1 Celního kodexu dovolává správnosti závazných informací uvedených v závazné informaci. Správní orgány byly povinny samy si zajistit příslušné dokumenty vydané partnerskými orgány podle předpisů Evropské unie ze Slovenska, Polska a v případě společnosti Taartrade též z České republiky, z nichž by vyplynulo, že výrobky dovážené žalobkyní se zařazují pod celní nomenklaturu 24021000. Pokud má žalobkyně jako jediná nakládat s těmito výrobky jako s tabákovým zbytkem, jedná se o diskriminační přístup porušující její legitimní očekávání.
16. Správní orgány rovněž nesprávně interpretovaly § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. 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 a rovněž odkazovaly na postupy týkající se stanovení hmotnosti podílů tabákových částic, které se vztahují k celnímu sazebníku a nomenklatuře. Rovněž dle svého tvrzení použily terminologii „tradiční technologie zpracování tabáku“, která nemá oporu v zákoně, ačkoliv se jedná o výklad daňového předpisu, na jehož základě vzniká daňová povinnost.
17. Žalobkyně tvrdí, 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 (zejména vypouští kuřáky levnějších a méně kvalitních doutníků). Povinností všech státních orgánů je interpretovat normy ústavně konformním způsobem, ovšem žalovaný takto nepostupoval, nepřihlédl k účelu dané právní normy a taktéž nerespektoval zásadu *in dubio pro libertate*, *in dubio pro reo* a *in dubio mitius*.
18. Správní orgány postupovaly k rozporu s daňovým řádem, neboť nepřihlédly ke správním rozhodnutím polských a slovenských správních orgánů, které předmětné výrobky zařadily jako doutníky pod kód celní 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 (dále jen „nařízení č. 2658/87“) je závazné a přímo aplikovatelné. Je tedy zřejmé, že sazební zařazení pro celní účely má přímý vliv na daňové zařazení, resp. na zařazení pod příslušnou sazbu spotřební daně. Žalobkyně je přesvědčena, že závazná informace o sazebním zařazení zboží má charakter předběžné otázky ve smyslu § 99 daňového řádu a správní orgány jsou takovým rozhodnutím vázány.

19. Odborné vyjádření Státní zemědělské a potravinářské inspekce není pro dané řízení relevantní a rovněž celní úřad nesprávně přihlédl k důkazu certifikované zálohy webových stránek www.dobra-trafika.cz, kde byly předmětné výrobky nabízeny v sekci cigaretových tabáků; žalobkyně totiž jakkoliv nerozhoduje o řazení výrobků jednotlivými prodejci.
20. Správní orgány chybně hodnotily znalecký posudek RNDr. T. G., Ph.D., který žalobkyně předložila jako důkaz. Znalec mj. poukázal na skutečnost, že v části V. Protokolu Celně technické laboratoře nebyla obsažena vlastní interpretace naměřených dat a tato data nebyla konfrontována s definičními požadavky dle zákona o spotřebních daních. Jednalo se tedy o formálně i odborně nesprávný postup. Pokud správní orgány se závěry znaleckého posudku nesouhlasily, měly provést revizní posudek či provést výslech znalce dle § 95 odst. 4 daňového řádu. Sám správní orgán však nemá pravomoc zpochybňovat závěry akreditovaného soudního znalce. Rovněž bylo povinností správních orgánů vyložit, v čem konkrétně neodpovídají závěry znaleckého posudku skutečnosti a požadavkům stanoveným právními předpisy.
21. Žalobkyně žádá, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že žalobní námitky jsou totožné s námitkami odvolacími, a proto odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále žalovaný odkazuje na usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 10. 2017, č. j. ÚS 1656/17, v němž se Ústavní soud zabýval výkladem pojmu „trhaná tabáková náplň“ a ztotožnil se s právním názorem celních orgánů. Žalovaný podotýká, že v případě posuzovaném Ústavním soudem se rovněž jednalo o tabákový výrobek s obchodním označením Super sort. Výklad § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních je jednoznačný a neumožňuje správním orgánům přihlídnout k zásadám ve prospěch žalobkyně. Použití celních předpisů, které definují doutník odlišným způsobem, není v řešeném případě na místě a sazební zařazení pro celní účely nemá přímý vliv na daňové řízení. Ohledně důkazu certifikovanou zálohou webových stránek žalovaný dodává, že se nejednalo o stěžejní důkaz, ale o důkaz, který dokresloval spolehlivě zjištěný skutkový stav. Žalobkyně nadto neuvádí, které konkrétní webové stránky svědčí v její prospěch.

22. Žalovaný žádá, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

23. Soud o věci rozhodl bez nařízení ústního jednání postupem podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť účastníci takový postup soudu akceptovali.
24. Soud dle § 75 s. ř. s. přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

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. Dle § 22 odst. 1 zákona o spotřebních daních „oprávněný příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků může vybrané výrobky opakovaně přijímat v režimu podmíněného osvobození od daně pouze na základě pravomocného povolení pro opakované přijímání vybraných výrobků“.
28. Dle § 3 písm. h) zákona o spotřebních daních „pro účely tohoto zákona se rozumí oprávněným příjemcem právnická nebo fyzická osoba, která není provozovatelem daňového skladu v místě, kde v rámci podnikatelské činnosti na základě povolení jednorázově nebo opakovaně přijímá vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně dopravované z jiného členského státu; oprávněný příjemce nesmí vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně skladovat ani odesílat; oprávněný příjemce je daňovým subjektem“.
29. Dle § 43m odst. 1 zákona o spotřebních daních „zjistí-li správce daně, že nejsou splněny podmínky pro vydání povolení nebo podmínky potřebné pro správu daní stanovené v povolení, vyzve držitele povolení k jejich splnění ve správcem daně stanovené lhůtě, pokud povaha těchto podmínek toto splnění připouští a nehrozí nebezpečí z prodlení“.
30. Dle § 43m odst. 2 téhož zákona „správce daně zruší povolení, pokud a) držitel povolení na výzvu správce daně nezajistí ve stanovené lhůtě splnění podmínek podle odstavce 1, b) nejsou splněny podmínky podle odstavce 1, k jejichž splnění správce daně držitele povolení nevyzývá“.
31. Úvodem soud opakuje, že žalobkyni bylo dne 13. 7. 2016 vydáno povolení oprávněného příjemce, na jehož základě jí 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. Vzhledem k tomu, že celní úřad v návaznosti na místní šetření ze dne 2. 9. 2016 a provedené dokazování dospěl k závěru, že žalobkyně porušila podmínku potřebnou pro správu daní stanovenou v povolení, tedy přijímat pouze vybrané výrobky uvedené v povolení, celní úřad jí povolení zrušil podle § 43m odst. 2 zákona o spotřebních daních.
32. Před samotným přezkumem zákonnosti tohoto postupu se soud považuje za nutné vyjádřit k povaze povolení oprávněného příjemce dle § 22 zákona o spotřebních daních. V souladu s tímto ustanovením je předmětem povolení oprávněného příjemce povolit právnické nebo fyzické osobě, aby přijímala v režimu podmíněného osvobození od daně vybrané výrobky dopravované z jiného členského státu. Podstatným rysem povolení je určení druhu a

množství vybraného výrobku, ostatní údaje (obchodní označení, dodavatel, balení výrobku atd.) jsou údaje pomocné, které slouží k lepší identifikaci výrobku.

33. Dle § 43a zákona spotřebních daní správce daně vydává povolení výhradně na návrh, nikoliv z moci úřední, a to pouze pokud návrhovatel splňuje podmínky pro jeho vydání (§ 43i odst. 1 téhož zákona). V souladu s § 43c zákona o spotřebních daních má oprávněný příjemce povinnost splňovat podmínky pro vydání povolení po celou dobu jeho trvání; pokud tyto podmínky splněny nejsou, jedná se o důvod pro zrušení povolení z moci úřední dle § 43m odst. 2 zákona o spotřebních daních.
34. Žalovaný na str. 5 napadeného rozhodnutí uvedl, že povolením oprávněného příjemce získává jeho držitel benefit nakoupit, resp. přijímat vybrané výrobky za cenu bez spotřební daně, a tím získat odklad platby spotřební daně (spotřební daň se hradí až po uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu v souladu s § 9 odst. 1 a § 19 zákona o spotřebních daních). Přitom platí, že pokud tento benefit uplatní pro jiný vybraný výrobek, než který má uvedený v povolení, jedná se o závažné porušení povolení oprávněného příjemce, které vede k jeho zrušení z moci úřední.
35. S ohledem na výše citovaná ustanovení platí, že povolovací řízení je postaveno na objektivní odpovědnosti držitele povolení. Celní úřad toto povolení vydává na základě návrhu a v případě, že držitel oprávnění nerespektuje podmínky pro vydání povolení či pro správu daní, toto povolení zruší. Zákon mu přitom nedává žádný prostor zkoumat důvody porušení, tedy celní úřad nedisponuje správním uvážením. S ohledem na právě řečené neobstojí žalobní námitka, dle níž se žalobkyně dovolává změny právního hodnocení vybraných výrobků v době vydání povolení a v době vydání napadeného rozhodnutí. Bylo totiž pouze na ní, aby dovážela na území České republiky výhradně výrobky, pro něž disponovala povolením oprávněného příjemce, a v případě, že tuto podmínku nesplňovala, vystavovala se riziku zrušení svého povolení. Této povinnosti se přitom nemůže s úspěchem zprostit poukazem na právní hodnocení celního úřadu, neboť ten žalobkyni vydal povolení na základě jejího návrhu a nebylo jeho povinností provést laboratorní zkoumání, zda příslušný výrobek splňuje parametry dle zákona o spotřebních daních. Povolením oprávněného příjemce získala žalobkyně možnost přijímat vybrané výrobky za cenu bez spotřební daně, a bylo tedy čistě její odpovědností, aby postupovala v souladu s tímto povolením a dovážela výhradně výrobky (tj. doutníky), pro něž jí toto povolení bylo vydáno.
36. Dále se soud zabýval otázkou charakteru vybraných výrobků dovážených žalobkyní. 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.
37. Na tomto místě soud podotýká, že byť je Celně technická laboratoř součástí organizační struktury celní správy, tato skutečnost 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 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.

38. Žalobkyně v této souvislosti namítá, že se správní orgány nesprávně vypořádaly se znaleckým posudkem RNDr. T. G., Ph.D., který žalobkyně předložila coby důkaz v průběhu správního řízení; ani tato námitka však nemůže být úspěšná. Soud sice souhlasí, že správní orgány nejsou oprávněni 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).
39. 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). Ve vztahu k senzorickým vlastnostem doutníků (chuti, vůni a síle) mohly správní orgány vycházet pouze z vyjádření Celně technické laboratoře, neboť znalecký posudek se jimi nezabýval. Z právě řečeného je tedy zřejmé, že jak Celně technická laboratoř, tak znalec se v podstatných rysech shodli ohledně skutkového stavu, a nebylo proto nezbytné provádět výslech znalce či opatřit revizní znalecké posouzení, jak tvrdila žalobkyně.
40. 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 však 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.
41. 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.
42. Oba správní orgány vyčerpávajícím způsobem ve svých rozhodnutích popsaly a vyložily jak pojem „trhaná tabáková náplň“, tak pojem „běžný spotřebitel“ a soud neshledal pochybení ani v této části napadeného rozhodnutí. Žalobkyně sice v žalobě namítá, 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.

43. Žalobkyně v důvodové zprávě zvýraznila 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 rozsudku je naopak zřejmé, že je při zařazení výrobku třeba dbát zejména jeho vlastností a očekávání běžného spotřebitele.
44. Soud souhlasí s žalobkyní, 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 „*pojmem trhaná tabáková náplň se nemíní jakkoli jemně rozdrcené 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*“.
45. 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 nejekvalitnějším 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 nejekvalitnějších tabákových výrobků*“. Stejný názor pak zastával i Nejvyšší správní soud ve výše zmíněném rozsudku č. j. 10 Afs 233/2016-39.
46. 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. Žalobkyně naproti tomu nepředložila výklad, který by byl s to závěry správních orgánů zpochybnit, takže správní orgány neměly možnost volby mezi výkladem předestřeným žalobkyní a výkladem, který zaujaly v napadeném rozhodnutí a který potvrdily jak správní soudy, tak soud Ústavní.

47. Konečně se soud zabýval otázkou závazných informací a ani v tomto bodě neshledal žalobu důvodnou. Předně je třeba zdůraznit, 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 žalobkyni).
48. 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 byt 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.
49. Soud v obecné rovině souhlasí se žalobkyní, 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 žalobkyní nesplňuje definici pojmu doutník dle zákona o spotřebních daních, tedy nemohl být zpochybněn či vyvrácen závaznými informacemi vydanými na základě celních předpisů.
50. Správní orgány nadto neodmítly přihlídnout 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 žalobkyni celní úřad označil za zavádějící, že byla vydána na základě popisu a předloženého vzorku. Podkladem pro vyhotovení závazné informace byl sice vzorek vybraného výrobku Super sort, 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. Tato skutečnost vyplývá z obsahu správního spisu, kde je založeno vyjádření Celního úřadu pro Olomoucký kraj, jenž vydal závaznou informaci toliko na základě vizuálního posouzení vzorku a jeho popisu ze strany žalobkyně. Je tedy zřejmé, že závazná informace ze dne 15. 3. 2016 neměla dostatečnou vypovídající hodnotu a nebyla s to zpochybnit odborné závěry celního úřadu.

51. Výše 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.
52. Celní úřad i žalovaný se taktéž zabývali rozborom 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 se nejednalo o rozbor vzorků odebraných celním úřadem, takže 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.
53. Závaznou informací pro výrobek Lord Poland Tabacco ze dne 24. 5. 2013, sdělením celního úřadu v Rybniku ze dne 31. 7. 2013 a zprávou z laboratorních zkoušek celního úřadu v Białymstoku se celní úřad nezabýval, neboť žalobkyně tyto dokumenty nepředložila v originále a nebyly přeloženy do českého jazyka.
54. Soud pak k těmto dokumentům a obecně k legitimnímu očekávání žalobkyně dodává následující: v nyní řešeném případě byl aprobován závěr, že 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.
55. Pro nyní řešený případ je pak podstatné, že byť žalobkyně předložila určité dokumenty (zejména závazné informace a podklady vystavené příslušnými polskými úřady), nebylo prokázáno, že tato praxe byla všeobecná a převládající. Žalobkyně si naopak měla být vědoma 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 jí dovážených výrobků přinejmenším hraniční, tedy že za daných okolností nemusely být považovány za doutník. Pokud tedy zastávala názor, že se jedná o doutníky i podle definice doutníků zavedené v r. 2011, činila tak za situace, kdy si mohla a měla být vědoma toho, že její názor je sporný a neopírá se o natolik jednotnou a nepochybnou praxi správních orgánů, aby se na ni mohla 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 žalobkyni 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.

56. 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“.
57. Ze stejného důvodu se pak žalobkyně 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. Žalobkyně se tedy nemohla odkazovat na případný nesprávný postup správních orgánů ve věci společnosti Taartrade.
58. 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. Žalobkyně sice namítá, že na internetových stránkách jiných prodejců byl daný výrobek řazen mezi doutníky, ovšem tyto stránky jakkoliv nekonkretizuje.

V. Závěr

59. Žalobkyně se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti, městský soud zamítl žalobu jako nedůvodnou.
60. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 17. června 2019

JUDr. Karla Cháberová v. r.
předsedkyně senátu