



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudkyň JUDR. Věry Balejové a JUDr. Marie Trnkové ve věci

žalobce: **TAAR s. r. o.**,
se sídlem Budějovická 11, Veselí nad Lužnicí
zastoupen advokátem JUDr. Jiřím Vaníčkem
se sídlem Šaldova 466/34, Praha 8 - Karlín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 9. 2015, č. j. 28301-8/2015-900000-304.2

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 21. 9. 2015, č. j. 28301-8/2015-900000-304.2 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku 19 690 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právního zástupce.

Odůvodnění:

Obsah Žaloby

1. Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) byla dne 23. 11. 2015 doručena žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 9. 2015, č. j. 28301-8/2015-900000-304.2 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný změnil

rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj, se sídlem Kasárenská 6/1473, České Budějovice (dále jen „celní úřad“) ze dne 23. 7. 2014, č. j. 42564-9/2014-520000-11 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“) ve znění opravného rozhodnutí č. j. 42564-10/2014-520000-11 ze dne 24. 7. 2014 tak, že podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), za použití zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“), Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 7. 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o Společném celním sazebníku (dále jen „nařízení Rady č. 2658/87“), a Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. 10. 1992, kterým se vydává celní kodex společenství, v platném znění (dále jen „celní kodex“), se text „MRN 14Z520000166IGAK5“ nahrazuje textem „MRN 14CZ520000166IGAK5“ a text uvedený v tabulce nazvané Položka 1 rozhodnutí v ČR, v řádku Výpočet poplatků (kolonka 47) – částka cla (Kč) napadeného rozhodnutí „63,2“ se nahrazuje textem „658,992 Kč/DTN“. V ostatním zůstalo prvostupňové rozhodnutí nedotčeno.

2. Žalobce nesouhlasí se zařazením produktu SAC Jatim, Grade: F34, Crop 2012, Form: Scrap, (dále jen „SAC Jatim“; zkratka *SAC* znamená „Scrap Air Cured“, tedy tabákový odpad sušený vzduchem, *Jatim* označuje název pěstební oblasti, *grade* třídu jakosti a *crop* ročník sklizně) do podpoložky kombinované nomenklatury (dále jen „KN“) 2403 19 90, neboť by se muselo jednat o tabákový produkt vhodný ke kouření bez další úpravy. Podle žalobce však SAC Jatim neprošel žádnou úpravou za účelem vhodnosti ke kouření uvedenou v § 1 písm. e) vyhlášky č. 344/2003 Sb., kterou se stanoví požadavky na tabákové výrobky, nebo v § 101 odst. 3 písm. c) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“).
3. Žalobce spatřuje v postupu CTL účelové přizpůsobení důkazní situace. SAC Jatim byl žalobcem deklarovaný jako SCRAP, tedy tabákový odpad následně sloužící k náplni doutníků, které žalobce vyrábí. Na podporu tvrzení, že SAC Jatim je SCRAP, svědčí i dva znalecké posudky předložené žalobcem a zhotovené soudními znalci z odvětví tabák, specializace na tabákové výrobky.
4. Žalobce rozporuje závěry CTL, která dovodila vhodnost SAC Jatim ke kouření na základě toho, že se jí podařilo naplnit tímto produktem cigaretovou dutinku. CTL při zkoumání tabákového výrobku SAC Jatim použila tzv. Standartní operační postup (SOP), spočívající v provedení síťového testu ve vibračním mlýnu s kontinuální vibrací, senzorického zkoumání SAC Jatim, zkoušky balení, vhodností ke kouření, atd. Při pokusu naplnění SAC Jatim do cigaretové dutinky použila CTL plíňku dutinek Paramount, která svojí konstrukcí umožňuje drcení tabákového produktu a nucené zmenšování velikosti jeho částic. Žalobce se tak ohrazuje proti tvrzení CTL, že SAC Jatim je bez jakékoliv další úpravy vhodný ke kouření, když jej CTL sama upravila.
5. Žalobce navrhuje krajskému soudu provedení důkazů, a to výsledk pracovníků CTL podílejících se na zkoušce SAC Jatim, výsledk znalců P.H. a J.S. a jejich konfrontaci s pracovníky CTL. Současně žalobce navrhuje provedení demonstrace (pokusu) naplnění cigaretové dutinky, vizuální kontrolu naplnění a kouření takto naplněné cigaretové dutinky při použití vzorku z rozpečetěné krabice před soudem.
6. Žalobce odkazuje na rozsudek Evropského soudního dvora C-486/06, z něhož vyplývá, že účel použití výrobku, v této věci produktu SAC Jatim, je objektivním kritériem pro jeho zařazení do konkrétní KN. Účel použití SAC Jatim byl žalobcem deklarován pro výrobu

doutníků a přeprodej v původním balení. SAC Jatim tedy není finálním produktem určeným k prodeji ke kouření konečnému spotřebiteli. Jeho charakteristickým znakem je velikost částic, které jsou větších rozměrů než řezaný a jemně řezaný tabák. Na základě charakteristických znaků, vlastností a účelu použití měl být SAC Jatim podle žalobce zařazen do KN 2401 30 00.

7. Žalobce namítá, že se celní orgány nezabývaly účelem, tedy určením, vlastnostmi a charakteristickými znaky produktu SAC Jatim. V této souvislosti uvádí žalobce postup, jakým upravuje tento produkt k následnému plnění doutníků, k němuž je produkt SAC Jatim určen.
8. Žalobce dále namítá, že v době dovozu produktu SAC Jatim nebyly naplněny podmínky pro jeho zařazení do KN 2403, neboť podle vysvětlivek ke KN v době dovozu musely být kumulativně splněny dvě podmínky, a to, že jsou tabákové zbytky způsobivé ke kouření a jsou upraveny pro drobný prodej. Jen produkt splňující obě podmínky současně mohl být jako tabák ke kouření zařazen do KN 2403. Žalobce je tak přesvědčen, že nové znění vysvětlivek ke KN není možné aplikovat na starší případy a pro zařazení SAC Jatim do KN mají platit vysvětlivky ve znění účinném v době realizace dovozu, neboť opačný postup by vedl k nepředvídatelnosti práva a právní nejistotě. Žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2014, č. j. 8 Afs 21/2013 – 54 ve spojení s rozsudky Evropského soudního dvora.
9. Žalobce namítá závěry žalovaného ve vztahu k použití různých typů plnicích za účelem zvýšení komfortu při výrobě cigarety konečným spotřebitelem a za účelem zvýšení kvality vyráběné cigarety. Žalobce v tomto tvrzení spatřuje rozpor s tvrzením o samotné vhodnosti produktu SAC Jatim k plnění dutinek a k následnému kouření, když celní orgány musely k ubalení cigaretové dutinky produkt SAC Jatim rozdrtit a použít sílu. Podle žalobce je zřejmé, že naplnění cigaretové dutinky tímto produktem je fakticky nemožné bez použití síly a produkt není vhodný k plnění dutinek, natož ke kouření. Žalobce pro ilustraci uvádí, že si jen těžko dovede představit konečného spotřebitele, který pro zvýšení komfortu při výrobě cigarety musí použít silové plnění a drcení produktu.
10. Dále žalobce namítá, že žalovaný nezařadil vypracovat revizní znalecký posudek ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2010, č. j. 7 Afs 50/2010 – 60 za účelem odstranění rozporů mezi závěry plynoucími z protokolu CTL a existujícími posudky, vypracovanými znalci P.H. a J.S. V této souvislosti pak žalobce vyjádřil pochybnost o objektivitě protokolu o zkoušce CTL s konstatováním, že znalecké posudky s vyšším stupněm významnosti a věrohodnosti jsou způsobivé vyvrátit závěry CTL.
11. Žalobce namítá jako nepřípustnou snahu žalovaného zhojit vlastním výkladem a odůvodněním vady dodatečného platebního výměru, když celní úřad blíže neodůvodnil přeřazení jednotlivého zboží. Odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 – 71, z něhož vyvozuje povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí pro všechny instance daňového řízení, a že nedodržení tohoto požadavku způsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Žalobce namítá, že žalovaný rozhodl, aniž by prokázal a dostatečně odůvodnil jím tvrzené skutečnosti. Podle žalobce totiž nebylo jednoznačně prokázáno, že produkt SAC Jatim je produkt způsobivý a vhodný ke kouření. Žalovaný tímto postupem zatížil napadené rozhodnutí nezákonností a nepřezkoumatelností.

12. Závěrem žalobce odkazuje na § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřební dani, kde je uvedeno, že tabákem vhodným ke kouření je tabákový odpad upravený pro prodej konečnému spotřebiteli, který nespadá pod písmeno a) nebo b) a který je možné kouřit, a v tomto kontextu vymezuje pojem „konečný spotřebitel“ v návaznosti na § 419 zákona č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník a § 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele. Žalobce uvádí, že mezi ním a žalovaným není sporu o tom, že SAC Jatim nelze ubalit do cigaretového papírku, nelze jej kouřit v lulce, a jak prokazuje žalobce, není ani možné jím naplnit cigaretovou dutinku. Tento produkt tak není vhodný ke kouření a bez dalšího zpracování není ani ke kouření určen. Žalobce v kontextu uvedeného upozorňuje na jednání celních orgánů snažících se nastavit nebezpečný precedens, když budou celní orgány zařazovat tabákové produkty do odlišných KN, aby maximalizovaly výnosy ze spotřební daně. Celní orgány v dané věci měly přizpůsobit důkazní situaci, aby byly naplněny podmínky zařazení SAC Jatim do neodpovídající KN, aniž by zkoumaly, zda je produkt skutečně vhodný ke kouření a určený konečnému spotřebiteli bez potřeby dalšího průmyslového a mechanického zpracování.

Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhuje její zamítnutí. Podle něj převážná většina žalobních námitek v zásadě odpovídá námitkám uplatněným v odvolání, a z tohoto důvodu odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde byly tyto námitky vypořádány.
14. Žalovaný dále uvádí, že se řádně vypořádal s námitkou vztahující se k sazebnímu zařazení SAC Jatim a směřující k účelovosti postupu CTL a přizpůsobení důkazní situace. Podle žalovaného byl rovněž dostatečně vysvětlen postup při hodnocení znaleckých posudků a posudku CTL, jejichž předmětem nebylo a ani nemohlo být posouzení sazebního zařazení dováženého zboží. Žalovaný uvádí, že mu není zřejmý důvod, pro který žalobce zpochybňuje Standardní operační postup použitý CTL při zkoumání tabákového výrobku SAC Jatim a má za to, že problematiku rozboru zkoumaného vzorku celní orgány v rozhodnutích dostatečně vysvětlily. Stejně tak byl vysvětlen postup při ústním jednání, když byl proveden pokus naplnění cigaretové dutinky a nakuřovací zkouška, které žalobce rovněž rozporuje pro jejich účelovost. Návrhy na provedení výsledků pracovníků CTL a znalců P.H. a J.S. považuje žalovaný za nadbytečné, neboť fotodokumentace zachycuje již jednou provedenou nakuřovací zkoušku.
15. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádal s tím, proč se pro účely sazebního zařazení zboží řídil zněním k harmonizovanému systému zpracovaným dále do vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře a rovněž proč je považuje za závazný prostředek k sazebnímu zařazení zboží. K tomu dodává, že pro sazební zařazení zboží nelze aplikovat vyhlášku č. 344/2003 Sb., kterou se stanoví požadavky na tabákové výrobky, ani § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních.
16. Žalovaný setrvává na správnosti zařazení produktu SAC Jatim do KN 2403 a uvádí, že tabákový odpad, který vyhovuje podmínkám pro zařazení do čísla 2401 se na základě posledního odstavce vysvětlivky k podpoložce 2401 30 00 KN zařadí do čísla KN 2403, pokud jsou „*tabákové zbytky upravené pro prodej jako tabák ke kouření*“ (*tabák odpovídající popisu nezpracovaného tabáku ve smyslu čísla 2401 vhodný ke kouření, přičemž zde neplatí žádné omezení pro velikost nebo typ jeho balení*) „*nebo jako žvýkací tabák, šňupací tabák nebo tabákový prach nebo jejich účelem je, aby byly zpracovány pro užití jako tabák ke kouření,*

žvýkací tabák, šňupací tabák nebo tabákový prach“. Žalovaný zastává názor, že celní orgány při zařazování SAC Jatim vycházely z platného znění vysvětlivek.

17. Žalovaný se dále vyjadřuje k plničce cigaretových dutinek značky Paramount, která je běžně dostupná v obchodní síti v ČR a podle žalovaného je mechanismus této plničky zcela standartní, dutinku jí lze naplnit bez problémů a bez užití síly, což se potvrdilo při provedené nakuřovací zkoušce.
18. Žalovaný označil námitku nepřezkoumatelnosti pro nedostatečné odůvodnění dodatečného platebního výměru za nedůvodnou, neboť prvostupňové rozhodnutí a napadené rozhodnutí tvoří jeden celek. V rámci odvolacího řízení bylo provedeno dokazování a celá věc měla být dostatečně vysvětlena.

Replika I. žalobce

19. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou, která byla krajskému soudu doručena dne 21. 1. 2016. Zde žalobce uvedl, že žalovaný svým vyjádřením popírá vlastní argumentaci, když uvedl, že předmětem posudku CTL nebyla a vzhledem ke své povaze ani nemohla být otázka sazebního zařazení dováženého zboží. Podle žalobce tak žalovaný nepovažuje protokol o zkoušce SAC Jatim vypracovaný CTL za významný pro vydání stanoviska k sazebnímu zařazení zboží č. j. 40465/2014-520000-21 a klíčový pro rozhodnutí v odvolacím řízení. Žalobci na základě uvedeného není zřejmé, na základě čeho žalovaný rozhodoval o sazebním zařazení SAC Jatim, když celní úřad vycházel při přeřazení SAC Jatim do KN 2403 19 90 jen a pouze z výsledků protokolu o zkoušce SAC Jatim a uvádí jej jako jeden z hlavních podkladů pro svůj závěr o správnosti zařazení produktu do příslušné položky KN. V této rozporuplnosti spatřuje žalobce popření veškeré dosavadní argumentace žalovaného a zpochybnění postavení CTL v rámci posuzování produktu SAC Jatim, které zapříčiňuje neodůvodněnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a prvostupňového rozhodnutí.
20. Žalobce dále konstatuje, že žalovaný ve vyjádření neuvedl žádné důvody, pro které by měly být žalobcem navržené důkazy nadbytečné. Neztotožňuje se s argumentací žalovaného o nemožnosti aplikace vyhlášky č. 353/2003 Sb., a § 101 zákona o spotřebních daních, neboť tyto předpisy jsou jakožto platné právní předpisy na daný případ plně aplikovatelné.
21. Žalobce odmítá tvrzení žalovaného, který ve vyjádření k žalobě uvedl: „...že se v daném případě jedná o tabákový zbytek (odpad) upravený pro prodej jako tabák ke kouření, jehož účelem je, aby byl zpracován pro použití jako tabák ke kouření.“ Žalobce konstatuje, že SAC Jatim je druhem nezpracovaného tabáku – SCRAP, což dokládají i oba znalecké posudky. Účelem tohoto produktu je výroba doutníků a přeprodej v původních jutových žocích (100 kg) dalším osobám, které nejsou konečnými spotřebiteli.
22. Dne 30. 1. 2017 bylo krajskému soudu doručeno doplnění žaloby, ve kterém se žalobce dovolává zásady retroaktivity ve prospěch pachatele, když má mít doměřené penále povahu trestu podle závazného názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v rozsudku ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57. Žalobce v tomto kontextu odkazuje na názor rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 – 43, podle kterého má krajský soud povinnost zkoumat, zda nedošlo ke změně zákona bez ohledu na skutečnost, zda to v žalobě bylo namítnuto.

Řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem

23. Krajský soud ve věci rozhodl rozsudkem ze dne 31. 1. 2017, č. j. 10 Af 45/2015 – 82 (dále jen „rozsudek I.“) tak, že rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud vyšel ze zjištění, že ve věci existovaly dva znalecké posudky se shodnými závěry a proti nim protokol o zkoušce CTL, jehož závěry byly opačné. Krajský soud učinil závěr, že je ve věci třeba přistoupit k vyhotovení revizního znaleckého posudku nezávislým znaleckým ústavem, případně znalcem v odvětví tabák a tento posudek nařídil k vypracování žalovanému.
24. Proti rozsudku I. podal žalovaný kasační stížnost. Žalovaný namítal nepřezkoumatelnost rozsudku I., neboť krajský soud neodůvodnil svůj závěr týkající se rozporu v posudcích a neprovedl žádné hodnocení proběhlého ústního jednání, jehož byli znalci přítomni, ani pokusu provedeného žalovaným. Druhá stěžejní námitka žalovaného spočívala v nesouhlasu s nařízeným vypracováním revizního znaleckého posudku, neboť výroba cigarety pomocí plničky dutinek není činností, která by vyžadovala odborné znalosti a je naopak běžnou činností spotřebitele tabákového produktu. Žalovaný vyjádřil názor, že si měl krajský soud jednoduše za pomoci demonstrace kouření sám ověřit skutečnost, zda lze předmětný tabák ubalit do cigaretové dutinky a kouřit. Tento důkazní návrh navíc požadoval provést žalobce. Žalovaný přitom odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2008, č. j. 22 Ca 275/2007 – 46. Závěrem pak žalovaný vyslovil nesouhlas s posouzením právní otázky zařazení produktu SAC Jatim, když krajský soud provedl hodnocení i z hlediska zákona o spotřebních daních. Žalovaný navrhoval rozsudek I. krajského soudu ze dne 31. 1. 2017 pro nezákonnost a nepřezkoumatelnost zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení
25. Rozsudek I. byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2017, č. j. 4 Afs 34/2017 – 57 (dále jen „rozsudek NSS I.“), neboť rozsudek I. stál na nesprávných důvodech, byť samotný zrušující výrok krajského soudu byl správný. K vyřešení sporné otázky, která spočívá v tom, zda je možné SAC Jatim kouřit, odkázal NSS na judikaturu správních soudů a citoval závěry vyslovené v rozsudku NSS ze dne 12. 5. 2010, č. j. 1 Afs 71/2009 – 113. NSS v nyní projednávané věci učinil závěr, že pro odstranění rozporu v řešené otázce kouřitelnosti SAC Jatim není třeba vypracovat revizní znalecký posudek, neboť spolehlivou odpověď lze nalézt v rámci zkoušky kouření tohoto tabákového výrobku v cigaretové dutince, aby byla prokázána způsobilost tohoto tabákového produktu ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování. V tomto ohledu tak Nejvyšší správní soud plně přisvědčil kasační námitce žalovaného (stěžovatele). NSS odkázal na znění vysvětlivek k položce 2403 KN, z něhož se podává, že tabák ke kouření je tabák, který byl nařezán nebo jinak rozdělen, zkroucen nebo slisován do bloků, který se může kouřit bez dalšího průmyslového zpracování. Jelikož je pojmovým znakem tabáku ke kouření jeho úprava v podobě nařezání nebo jiného rozdělení, zkroucení nebo slisování do bloků, a oba uvedené pojmové znaky musí být splněny kumulativně, ponechal Nejvyšší správní soud na posouzení krajským soudem, zda byl SAC Jatim upraven ve smyslu znění uvedené vysvětlivky některým z uvedených druhů úprav. K takovému posouzení musí postačit objektivní zhodnocení vzhledu a způsobu zpracování produktu SAC Jatim. Nejvyšší správní soud dále poukázal na řízení o předběžné otázce vedené u Soudního dvora Evropské unie ve věci C-638/15 (Eko-Tabák s. r. o. proti Generálnímu ředitelství cel), kde se Nejvyšší správní soud mimo jiné dotazuje, zda se pro účely směrnice Rady 2011/64/EU o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků, za tabák ke kouření považuje

řezaný nebo jinak dělený tabák, kroucený nebo lisovaný do desek a vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování. Tento článek směrnice vymezuje pojmové znaky tabáku ke kouření téměř totožně jako znění vysvětlivek k položce 2403 KN a Nejvyšší správní soud je toho názoru, že závěry SDEU k této otázce mohou být relevantní pro nyní řešenou věc. V návaznosti Nejvyšší správní soud odkazuje na stanovisko generálního advokáta N.W. ze dne 15. 12. 2016.

26. Poté, co byla věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení, nařídil krajský soud ve věci ústní jednání, během kterého proběhla nakuřovací zkouška za účelem zjištění objektivních charakteristických znaků a vlastností produktu SAC Jatim. Demonstrace kouření produktu SAC Jatim proběhla v jednací síni dne 7. 6. 2017 a krajský soud dospěl k závěru, že byt se podařilo produktem SAC Jatim naplnit cigaretovou dutinku jediným typem plničky, přičemž takto vytvořená cigareta hořela, nelze produkt SAC Jatim považovat za tabák vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování. Ručně ubalit cigaretu nebylo z produktu možné a ubalená dutinka nesplňovala kvality cigarety ubalené z jiných tabákových výrobků, neboť se obsah sypal a cigareta měla nepravidelný tvar. Krajský soud vydal zrušující rozsudek dne 14. 6. 2017, č. j. 10 Af 45/2015 – 173 (dále jen „rozsudek II.“), který byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 4 Afs 141/2017 – 62 (dále jen „rozsudek NSS II.“).
27. Nejvyšší správní soud v rozsudku NSS II. konstatoval, že krajský soud nesprávně posoudil otázku způsobilosti tabáku SAC Jatim ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování pro účely jeho sazebního zařazení. Nejvyšší správní soud s odkazem na judikaturu Soudního dvora uvedl, že snadné postupy vedoucí ke kouření nehotového výrobku z tabáku, nejsou průmyslovým zpracováním.
28. Nejvyšší správní soud dále odkázal na závěry Soudního dvora ve věci Eko-Tabák s. r. o. a na stanovisko generálního advokáta N.W., přičemž konstatoval, že pro sazební zařazení zboží jsou rozhodujícím kritériem jeho objektivní charakteristiky a vlastnosti. Z nakuřovací zkoušky provedené krajským soudem bylo shledáno, že z tabáku SAC Jatim bylo možné neprůmyslovým způsobem prostřednictvím běžně dostupné plničky připravit cigaretu, která hoří a je možné ji kouřit. Z uvedených důvodů je tudíž nutné považovat tabák SAC Jatim za tabák ke kouření ve smyslu vysvětlivek KN k položce 2403. Nebylo rozhodné, že z tabáku nešlo ubalit cigaretu za užití cigaretového papírku, ani skutečnost, že se tabák za účelem naplnění dutinky musel drolit a drtit, neboť se jedná o jednoduchý postup jsouc v možnostech každého konečného spotřebitele. Nebylo ani rozhodné, že tabák byl určen k jinému účelu. Směrodatnou charakteristikou pro jeho sazební zařazení je skutečnost, že produkt SAC Jatim bylo možno kouřit bez dalšího průmyslového zpracování a účel deklarovaný žalobcem není určující pro sazební zařazení.
29. Proti rozsudku NSS II. podal žalobce ústavní stížnost, kterou Ústavní soud usnesením ze dne 13. 2. 2018, sp. zn. IV. ÚS 3686/17 odmítl, neboť nebyla naplněna zásada subsidiarity ústavní stížnosti.

Replika II. žalobce po rozhodnutí NSS

30. Dne 13. 4. 2018 bylo krajskému soudu doručeno vyjádření žalobce po zrušujícím rozsudku NSS II. Žalobce má za to, že posouzení suroviny SAC Jatim ze strany Nejvyššího správního soudu není správné a odporuje smyslu i účelu právní úpravy stejně jako mnohaleté praxi v oblasti tabáku. Žalobce uvedl, že pojem surový tabák byl do zákona o

spotřebních daních vložen zákonem č. 157/2015 Sb., přičemž se má jednat o rostlinu tabáku, listy, nebo její jiné části ve všech v úvahu přicházejících podobách (tabák sušený, nesusušený, fermentovaný, nefermentovaný, expandovaný, neexpandovaný). Pod pojem surový tabák jsou rovněž zahrnuty zbytky z tabákových listů a zbytky vzniklé při zpracování a výrobě tabákových výrobků, dále rekonstituovaný tabák. Dle žalobce však není rozhodné, že došlo k legálnímu vymezení pojmu surový tabák, nýbrž rozhodná je praxe platící v tabákovém průmyslu po desetiletí. Dle žalobce celní úřad i žalovaný vědí, že žalobce je dlouholetým výrobcem tabákových výrobků, provozuje daňový sklad a je registrovaným skladovatelem surového tabáku. Ke své činnosti žalobce potřebuje prvotní surovinu, kterou je tabáková rostlina obsahující alkaloid nikotin. Aby bylo možné tuto rostlinu použít, musí projít procesem primárního zpracování. Tabákový list musí být usušen, neboť obsahuje 80 % vody a neusušený jej není možné použít v tabákovém průmyslu bez dalšího průmyslového zpracování. Musí tedy projít úpravou, a to sušením, fermentací, vlhčením, odřepikováním, které se neprovádí pouze u orientálních druhů, dále klasifikací, separací a lisováním. Bez této úpravy není možné tabákový list klasifikovat jako produkt určený pro výrobu tabákových výrobků určených ke kouření.

31. Žalobce vyslovil nesouhlas se závěry kasačního soudu, a to především pro neznalost pojmů. Samotná fermentace tabákových listů představuje proceduru směřující k vyloučení tvorby plísní a hub a zachování určitého stupně vlhkosti. Jestliže CTL i NSS hovoří o přítomnosti glycerinu, nelze brát přítomnost této látky jako podmínku pro označení „tabákový výrobek určený ke kouření“, neboť glycerin potažmo glycerol je látka používaná v průmyslu jako zvlhčovač. Standardně se zvlhčovačla užívají až při druhotném zpracování tabáku, nelze jej však vyloučit ani při prvotním zpracování, když je používání zvlhčovačel při prvotním zpracování známo u tabáku dováženého z Asie, jak tomu bylo i v nyní řešené věci. Žalobce se ohradil proti závěru uvedenému v bodě 42. rozsudku NSS II. o tom, že konkrétní úprava tabáku není rozhodující pro závěr o jeho způsobilosti ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování. Podle tohoto závěru by tudíž bylo možné uzpůsobit ke kouření všechny usušené neodřepikované či odřepikované tabákové listy, drobné tabákové frakce a tabákový prach, neboť s použitím fyzické síly a lehké úpravy by je bylo možné rozmělnit a nacpat do plniček dutinek. Takový závěr je však v rozporu s definicí surového tabáku. Žalobce odkázal na demonstraci kouření v jedné síni krajského soudu ze dne 7. 6. 2017, kdy jeden z kuřáků natrhal a rozdrtil celý tabákový list a plničkou dutinek jím naplnil cigaretovou dutinku, kterou následně kouřil. Přitom není pochyb o tom, že takový tabákový list je surovým tabákem. Jednoduchou manipulací však bude vždy možné takovou tabákovou surovinu kouřit bez dalšího průmyslového zpracování. Za vrchol odcizení práva a projev neznalosti pak žalobce považuje vyjádření NSS uvedené v bodě 43. rozsudku NSS II., z něhož má plynout, že pouze čerstvě řezané tabákové listy, u kterých nezačal proces sušení a fermentace, by nebylo možné považovat za tabák ke kouření. Žalobce zdůraznil, že čerstvé tabákové listy se nikdy neřežou, při sklizni dochází k jejich odřezávání od tabákových rostlin, a vzhledem ke svým nevhodným senzorickým a fyzikálním vlastnostem jsou nepoužitelné pro výrobu tabákových výrobků. Zaměňování výrazů ze strany kasačního soudu má vážný dopad na posouzení věci. Žalobce má za to, že celé tabákové listy, odžilované tabákové listy i vedlejší produkt Scrap je nutné považovat za surový tabák, byť je lze po rozdrcení, ručním nařezání apod. naplnit do cigaretové dutinky a tu kouřit.
32. Žalobce ve své replice dále popisuje vlastnosti čerstvě řezaného tabákového listu a listu usušeného, a důvody pro které se právě sušené tabákové listy používají v tabákovém

průmyslu. Alkaloid nikotin je přítomen i v čerstvém tabákovém listu, naproti tomu však další vlastnosti, jako aromatické látky, vůně, ostrost, síla, sladkost, kyselost atd. vznikají a rozvíjí se až sušením a fermentací a následným spalováním – kouřením.

33. Žalobce dále vyjádřil nesouhlas se závěry Nejvyššího správního soudu ohledně zařazení suroviny SAC Jatim ve smyslu položky 2403 19 90 Kombinované nomenklatury. Podle žalobce musí být takové tabákové zbytky upraveny pro drobný prodej, aby je bylo možné označit jako tabák ke kouření. Celní úřady konstatovaly, že se jedná o nezpracovaný tabák – tabákový odpad, nelze tudíž aplikovat výklad Nejvyššího správního soudu uvedený v bodě 32 rozsudku NSS II. Žalobce zdůrazňuje, že primárním účelem, pro který se tabákové rostliny pěstují, je kouření. Důležité je však zpracování tabákové suroviny, případně i účel, k jakému tabákový výrobce tabákovou surovinu používá. Podle žalobce jsou závěry celních orgánů i kasačního soudu v rozporu se smyslem zákonných definic „*bez dalšího průmyslového zpracování*“ nebo „*nejdou upraveny pro prodej konečnému spotřebiteli*“.
34. Žalobce konstatuje, že produkt Strips (tabákový list, u něhož byla odstraněna žilnatina) nebo Scrap je surový tabák určený pro další zpracování, byť byly původní tabákové listy, z nichž tyto produkty vznikly, zpracovány. Sklizený tabák je různými způsoby sušen, následně jsou aplikovány prostředky zabraňující tvorbě plísni a hub a prostředky pro udržení vlhkosti. Přítomnost glycerinu není podmínkou pro označení tabákového produktu jako tabákového výrobku určeného ke kouření, neboť bez uvedených procesů není tabáková surovina použitelná pro výrobu tabákových výrobků. Logikou Nejvyššího správního soudu uvedenou v bodě 42 rozsudku NSS II. lze každý tabák, tedy i celý tabákový list a odžilované listy (Strips a Scrap) po úpravě velikosti částic naplnit do dutinky za pomoci plničky dutinek označit za tabák vhodný ke kouření. Jakékoliv členění tabákových výrobků by pak postrádalo opodstatnění, neboť z uvedených závěrů NSS by plynulo, že vyjma čerstvě utrženého tabákového listu by bylo vše ostatní způsobitelné ke kouření po absolvování procesu primárního zpracování. Svá vyjádření vyvracející argumentaci Nejvyššího správního soudu uvedenou v rozsudku NSS II. žalobce dokládá odborným stanoviskem zpracovaným znalcem P.H. ze dne 2. 11. 2017, zn. 20 OSTa/2017. Podle žalobce Nejvyšší správní soud dezinterpretuje vysvětlivky ke Kombinované nomenklatuře i k Harmonizovanému systému, když uvádí, že tabák vhodný ke kouření nemůže být zařazen do položky 2401, přičemž poslední odstavec vysvětlivek k položce 2401 stanoví, že do této položky nepatří tabákový zbytek upravený pro prodej jako tabák ke kouření. Tabákový odpad představuje zbytky z výroby, a je rovněž fakticky dělen. Tabákový odpad i tabák řezaný lze kouřit, přičemž NSS svým výkladem a interpretací vysvětlivek stírá rozdíl mezi těmito kategoriemi, neboť tabákový odpad není tabák řezaný nebo jinak dělený. U tabákového odpadu navíc nehraje roli jeho kouřitelnost, ale spotřebitelské balení (v nyní řešené věci to byly stokilové jutové pytle).
35. V kauze Eko-Tabák, na kterou odkazují soudy i celní orgány, bylo možné tabákovou surovinou Eko-Tabák naplnit cigaretovou dutinku, lulku i jí zabalit do cigaretového papírku. Surovinou SAC Jatim však bylo možné naplnit jen dutinku, a to za pomoci jediné plničky dutinek. Dle žalobce nelze ignorovat skutečnost, že obchodní sítě nabízejí kuřákům celou škálu plniček dutinek od elektrických, manuálních, pákových, tlakových, atd. a nelze nutit konečného spotřebitele k pořízení jen jediného konkrétního typu, jímž bylo možné ubalit dutinku ze suroviny SAC Jatim. Stejně tak není možné nutit spotřebitele, aby nebalil cigarety ručně. Kuřák má mít právo volby. Kasační soud však dle žalobce vůbec nezohlednil hodnocení charakteru a vlastností suroviny SAC Jatim a

spokojil se s tím, že pomocí plničky Paramount bylo možné ubalit dutinku a tu následně vykouřit. Žalobce dále odkázal na protokol č. j. 34854/2015-900000-304.2 ze dne 25. 6. 2015, který je součástí správního spisu, z něhož plyne, že CTL využívá jediný typ plničky dutinek Paramount, neboť se osvědčila. Přitom ve vnitřním pokynu žalovaného „Metodická příručka vzorkaře a metodické postupy odběru vzorků“ v části týkající se nakuřovací zkoušky jsou uvedeny 2 plničky dutinek, Paramount a Garant. Plničku Garant předložil žalovaný i v rámci ústního jednání před krajským soudem konaného dne 7. 6. 2017, přičemž se její pomocí nepodařilo dutinku naplnit. Z uvedených závěrů plyne, že pracovník CTL L. lhal, když tvrdil, že disponují pouze plničkou Paramonut a žalovaný účelově přizpůsobil důkazní situaci, když použil pouze osvědčený typ plničky, neboť jiné plničky selhávaly.

36. Závěrem žalobce ve vyjádření odkázal na přehledy dovozů tabákové suroviny, které obdržel od příslušných státních orgánů a které vytváří Český statistický úřad v rámci databáze zahraničního obchodu.

Vyjádření II. žalovaného

37. Žalovaný reagoval na repliku žalobce vyjádřením, v němž konstatoval, že sazební zařazení podle celních předpisů není určující pro posouzení, zda předmětné zboží podléhá či nepodléhá spotřební dani z tabákových výrobků. Podle žalovaného je účelem celních předpisů rozlišit tabákový odpad, který je vhodný ke kouření a tedy i k dalšímu zpracování pro výrobu tabákových výrobků od tabákového odpadu, který není určen pro další zpracování a výrobu tabákových výrobků. Z dováženého zboží nebyla vyměřena spotřební daň, neboť pro účely zdanění celní orgány rozlišují povahu, charakter a účel použití tabáku, a to podle zákona o spotřebních daních, nikoliv podle jeho zařazení dle celních předpisů.

Replika III. žalobce

38. K výše uvedenému vyjádření žalovaného podal žalobce repliku, v níž vyjádřil nesouhlas s tvrzeními žalovaného. Žalobci není zřejmý důvod, pro který by někdo dovážel tabákový odpad, který není určen pro další výrobu tabákových výrobků. Dovoz tabákového odpadu má smysl právě jen tehdy, má-li následné využití formou zpracování a výroby tabákových výrobků. Žalobce uvedl, že výklad zastávaný celními orgány vede pouze k dvojímu členění tabákového odpadu, a to na tabákový odpad, který se používá na výrobu tabákových výrobků a je vždy tabákem ke kouření, a na tabákový odpad, který se nepoužívá k výrobě tabákových výrobků.

Obsah spisu

39. Dne 12. 5. 2014 propustil celní úřad rozhodnutím v celním řízení č. MRN 14CZ520000166IGAK5 do celního režimu volného oběhu zboží pod názvem „Unmanufactured Indonesian tobacco“ dle faktury č. MDR-STE-CI-003-II-2014 ze dne 21. 3. 2014 od společnosti MANGLI DJAYA RAYA, Jl. Hayam Wuruk 139, Sempusari, 681 01 Jember, East Java, Indonesia. Jedním z navrženého zboží do volného oběhu na základě elektronického celního prohlášení podaného přímým zástupcem žalobce, společností Nieten Internationale Spedition, s. r. o. byl v položce č. 2 uveden nezpracovaný tabák, tabákový zbytek (odpad) – celkem čistá hmotnost 2500 kg, 25 PK, tj. dle údajů z faktury

SAC Jatim, Grade: F34, Crop 2012, 25 cases, NET 2500 kgs. Tento produkt byl žalobcem zařazen do podpoložky KN 2401 3000.

40. Dne 13. 6. 2014 vypracovala CTL na základě odebraných vzorků protokol o zkoušce č. j. 27087/2014-900000-020 (dále jen „protokol o zkoušce“) vztahující se k produktu SAC Jatim. Na základě protokolu bylo celním úřadem zpracováno stanovisko k sazebnímu zařazení zboží.
41. Dne 2. 7. 2014 bylo zahájeno daňové řízení oznámením vydaným pod č. j. 42564-3/2014-520000-11. Dne 9. 7. 2014 proběhlo u celního úřadu ústní jednání zakončené protokolem o ústním jednání č. j. 42564-6/2014-520000-11. Žalobci bylo vydáno stanovisko k sazebnímu zařazení SAC Jatim a protokol o zkoušce. Při ústním jednání byl žalobce seznámen s důvody zahájení daňového řízení a s výsledky laboratorních rozborů. Žalobce projevil nesouhlas se zařazením zboží SAC Jatim do podpoložky KN 2403 19 90.
42. Dne 23. 7. 2014 bylo vydáno prvostupňové rozhodnutí, proti kterému se žalobce odvolal. O odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, přičemž odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že mezi stranami není sporu o tom, že produkt SAC Jatim je tabákový zbytek (odpad) sušený vzduchem, spornou otázkou je však jeho sazební zařazení. Následně žalovaný popsal průběh znaleckého zkoumání vzorku SAC Jatim ze strany CTL i obou znalců a konstatoval, že znalecké posudky obou znalců nejsou způsobilé vyvrátit závěry CTL o možnosti kouření produktu SAC Jatim, a to z důvodu, že znalci užíli jiný typ plničky dutinek. Žalovaný dále rozvádí důvody, které jej vedly k zařazení produktu SAC Jatim do položky 2403 KN.

Právní názor soudu

43. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud rozhodl ve věci postupem podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. z níže vymezených důvodů.
44. Žaloba je důvodná.
45. Krajský soud úvodem předesílá, že ve věci již dvakrát rozhodoval, přičemž v obou případech žalobou napadené rozhodnutí zrušil. Nejvyšší správní soud následně ke kasačním stížnostem oba rozsudky krajského soudu zrušil, přestože samotný zrušující výrok je správný.
46. Krajský soud shledal jako důvodnou námitku žalobce, dle níž doměřil žalovaný penále. Krajský soud je povinen z úřední povinnosti k takové námitce přihlídnout, neboť se týká správního trestání. Z rozhodnutí celního úřadu je zřejmé, že z dodatečně vyměřené částky cla předepsal celní úřad žalobci penále ve výši 20% podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu však v usnesení ze dne 10. 2. 2016, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57 konstatoval, že „[p]enále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.“ V případě stanovení penále je tak nutné uplatnit pravidlo, podle kterého se při ukládání trestu použije retroaktivně nová právní úprava, je-li pro pachatele příznivější. V řízení o žalobě v oblasti

správného trestání je soud povinen z úřední povinnosti zohlednit změnu zákona ve prospěch pachatele.

47. Byť citované usnesení rozšířeného senátu bylo vydáno až po vydání napadeného rozhodnutí, je potřeba závěry tam učiněné použít i v nyní projednávané věci. Rozšířený senát uvedl v usnesení ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 Ac 47/2005 – 89 k intertemporálním účinkům své judikatury, že „[ú]kolem soudní judikatury je řešení konkrétních sporů; to je z povahy věci zaměřeno do minulosti a ke konkrétní kauze. Tento primární charakter rozhodovací činnosti soudů však doznává na úrovni vrcholných soudů proměny, a fortiori v rámci judikaturu sjednocujícího tělesa uvnitř vrcholného soudu. Zatímco požadavek zákonnosti rozhodovací činnosti směřuje k případné korekci rozhodnutí jednotlivé kauzy, zajištění jednoty rozhodující činnosti (obě § 12 odst. 1 s. ř. s.) je svojí povahou aktivitou zaměřenou spíše do budoucna. Činnost rozšířeného senátu se pak v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. zaměřuje především na druhý ze zmíněných úkolů Nejvyššího správního soudu: na do budoucna orientované sjednocování odlišných právních názorů.“ Podle závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu mají správní soudy povinnost postupovat v souladu s právními názory zaujatými ve vyhlášených rozhodnutích rozšířeného senátu ve všech probíhajících i v budoucnu zahájených řízeních. K tomu krajský soud odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 – 46: „Rozhoduje-li krajský soud ve správním soudnictví o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, kterým bylo rozhodnuto o vině a trestu za správní delikt v situaci, že zákon, kterého bylo použito, byl po právní moci správního rozhodnutí změněn nebo zrušen, je povinen přihlídnout k zásadě vyjádřené ve větě druhé čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle níž se trestnost činu posoudí a trest ukládá podle právní úpravy, která nabyla účinnosti až poté, kdy byl trestný čin spáchán, je-li to pro pachatele příznivější.“ Dne 29. 7. 2016 nabyl účinnosti zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, který ve svém § 22 uvádí, že z částky doměřeného cla penále nevznikne. Penále vzniká ex lege z částky doměřené daně podle § 251 daňového řádu a vzhledem k tomu, že představuje sankci za nesprávné tvrzení daně, nikoliv za její neuhrazení, nemůže penále vzniknout ve vztahu ke clu, kde není institut daňového tvrzení uplatňován.
48. Žalovaný bude ve světle shora uvedeného vázán názorem krajského soudu a při svém rozhodování zohlední aktuální právní úpravu obsaženou v celním zákoně č. 242/2016 Sb., podle jehož § 22 nevzniká z částky doměřeného cla penále.
49. V následujícím výkladu se krajský soud zabýval žalobními námitkami spočívajícími v nesouhlasu se sazebním zařazením dovážené suroviny SAC Jatim ze strany celních orgánů.
50. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 4 Afs 141/2017 – 62 byl zrušen rozsudek krajského soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 10 As 45/2016 – 173 a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení. Krajský soud je vázán právním názorem vyjádřeným v uvedeném rozsudku NSS.
51. Předmětem řízení bylo učiněno napadené rozhodnutí a předcházející celní řízení, kdy žalobce nesouhlasil s výsledky zkoušky provedené CTL, na jejímž základě byl produkt SAC Jatim zařazen do podpoložky kombinované nomenklatury 2403 19 90. Žalobce má za to, že tabákový odpad měl být zařazen do podpoložky kombinované nomenklatury celního sazebníku 2401 30 00, a že závěry CTL jsou účelové a nesprávné a celní orgány neposoudily účel a charakteristické znaky a vlastnosti dovážené suroviny SAC Jatim

v souladu s právní úpravou. Z těchto důvodů bylo i sazební zařazení produktu SAC Jatim nesprávné.

52. Krajský soud se v předcházejícím řízení zabýval rozhodujícími kritérii pro sazební zařazení produktu SAC Jatim za účelem jeho sazebního zařazení, tedy především jeho objektivními charakteristickými znaky a vlastnostmi a dále rovněž vymezením účelu tohoto zboží. Soud v rozsudku č. j. 10 Af 45/2015 - 173 přisvědčil žalobci v zásadní otázce, když učinil závěr, že produkt SAC Jatim je tabákový odpad Scrap, který není způsobilý ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování. Dle závěrů Nejvyššího správního soudu však krajský soud nesprávně posoudil otázku způsobilosti tabáku SAC Jatim ke kouření.
53. Předmětem sporu je posouzení otázky, zda má být tabáková surovina SAC Jatim zařazena do podpoložky 2401 30 00 KN jakožto tabákový zbytek, odpad, nebo do podpoložky 2403 19 90 KN jako ostatní tabák.
54. Určujícím právním předpisem pro sazební zařazení dováženého zboží je nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ze dne 23. 7. 1987 (dále jen „nařízení Rady č. 3658/87“). Kombinovaná nomenklatura je založena na celosvětovém Harmonizovaném systému popisu a číselného označení zboží, který vypracovala dřívější Rada pro celní spolupráci, později nahrazena Světovou celní organizací.
55. Podle vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře Evropské Unie 2011/C 137/01 vydaných v souladu s čl. 9 odst. 1 nařízení Rady č. 2658/87 patří do podpoložky 2401 označené jako „Nezpracovaný tabák; tabákový odpad“:

1. Nezpracovaný tabák ve formě celých rostlin nebo listů v přírodním stavu nebo jako sušené nebo fermentované listy, které mohou být celé nebo odřapíkové, ořezané či nikoliv, nalámané nebo nařezané (včetně kousků nařezaných do tvaru, ale ne tabák vhodný ke kouření). Tabákové listy, smíchané, odřapíkové a „povlečené“ („máčené“) tekutinou s takovým složením, jež zabraňuje plísní a vysychání a rovněž uchovává chuť a vůni, patří také do tohoto čísla.

2. Tabákový odpad, např. odpad vzniklý při manipulaci s tabákovými listy nebo z výroby tabákových výrobků (lodyhy, žebra, odřezky, prach atd.).

Do podpoložky 2401 30 00 označené „Tabákový zbytek (odpad)“ patří kromě výrobků uvedených ve vysvětlivkách k HS k číslu 2401, odstavec 2) také:

- 1. zbytky jako výsledek manipulace s tabákovými listy; jsou obecně známé v obchodě jako „drolina“, ale v členských státech jsou rovněž různě nazvány jako např. „drobenka“, „tříděný“, „smetiny“, „kirinti“ nebo „broqueliny“ atd. Obvykle obsahují nečistoty nebo cizí tělesa jako např. prach, rostlinné zbytky, textilní vlákna. Někdy byl prach odstraněn z těchto zbytků prosetím;*
- 2. zbytky z tabákových listů, v obchodě známé jako „prosevaný tabák“, a získané prosetím výše uvedených zbytků;*
- 3. zbytky získané při výrobě doutníků, popsané jako „odřezky“, a obsahující kousky odřezků z listů;*
- 4. prach získaný prosetím výše uvedených zbytků.*

Do této podpoložky nepatří tabákové zbytky upravené pro prodej jako tabák ke kouření nebo jako žvýkáci tabák, šňupací tabák nebo tabákový prach nebo jejichž účelem je, aby byly zpracovány pro použití jako tabák ke kouření, žvýkáci tabák, šňupací tabák nebo tabákový prach (číslo 2403).

56. Z uvedených vysvětlivek k položce 2401 se podává, že tabákové zbytky neboli odpad nebudou zařazeny do této položky, jsou-li způsobilé ke kouření. Vysvětlivky odkazují na položku 2403.

57. Do položky 2403 patří *ostatní tabákové výrobky a vyrobené tabákové náhražky; homogenizovaný nebo rekonstituovaný tabák; tabákové výtažky a esence (tresti)*. Podpoložka 2403 19 90, která je začleněna do vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře Evropské Unie 2015/C 076/01, definuje kategorii *ostatní: Tabák ke kouření je tabák, který byl nařezán nebo jinak rozdělen, zkroucen nebo slisován do bloků, který se může kouřit bez dalšího průmyslového zpracování*.

Zbytky jako výsledek manipulace s tabákovými listy nebo výroby tabákových výrobků, které jsou způsobilé ke kouření, se považují za tabák ke kouření, pokud neodpovídají popisu doutníků, doutníčků nebo cigaret (viz vysvětlivky k podpoložkám 2402 10 00 a 2402 20 10 a 2402 20 90).

Směsi tabáku ke kouření s látkami jinými než tabák se rovněž zařazují do těchto podpoložek, za předpokladu, že odpovídají shora uvedené definici, s výjimkou výrobků určených pro lékařské užití (kapitola 30).

Do této podpoložky patří krájený tabák („cut cigarette rag“), což je konečná tabáková směs pro výrobu cigaret.

58. K zařazení dovážené suroviny SAC Jatim do jedné z uvedených podpoložek kombinované nomenklatury je prvořadě posouzení objektivních znaků a vlastností této suroviny. Obecně by měly být vlastnosti a určení zboží definovány zněním položky KN a vysvětlivkami k jednotlivým položkám. Vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře nejsou právně závazné, ale významným způsobem přispívají k výsledku obsahu jednotlivých tarifních položek.

59. Aby byla dovážená surovina SAC Jatim označena jako tabák ke kouření, musí u ní být kumulativně naplněny dva pojmové znaky, kterými jsou jednak způsobilost tabáku ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování a dále také určitá úprava tabáku (tabák má být nařezán nebo jinak rozdělen, zkroucen nebo slisován do bloků).

60. Ve vztahu k průmyslovému zpracování vycházel Nejvyšší správní soud ze stanoviska Generálního advokáta ve věci *Eko-Tabák s. r. o.*, v němž se uvádí: „Je třeba připustit, že se posuzovaná problematika neomezuje pouze na situace, kdy se jedná o postup, kterým si kuřák zhotoví vlastní cigarety z komponentů, jejichž výrobní proces byl v obvyklém slova smyslu ukončen. Pro účely srovnání teda může být vhodnější tabák k balení cigaret, který je oním druhým typem 'tabáku ke kouření' vyjmenovaným v čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2011/64. Používání tabáku k balení cigaret vyžaduje, aby kuřák zručně umístil volně ložený tabák na tenký list papíru a ubalil či zabalil jej do úzkého válcovitého tvaru. Kuřák může také před ubalením umístit na jeden konec papíru cigaretový filtr. Tento úkon se sice může zprvu zdát obtížný, je však přístupný všem kuřákům a průměrný kuřák so po určité praxi osvojí nezbytné dovednosti. Stejně úvahy lze užít ve vztahu ke spojení 'vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování' použitému v čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/64. To mě přivádí k myšlence, že obecně vzato je 'tabák ke kouření' podle uvedeného ustanovení tabák, který nespádá do žádné z ostatních kategorií stanovených v této směrnici a je uzpůsoben či může být neprůmyslovými prostředky uzpůsoben ke spotřebě. Otázka, zda tomu tak je, musí být řešena z funkčního hlediska. V tomto ohledu je třeba uvést, že ruční úprava řezaného či jinak děleného tabáku, krouceného nebo lisovaného do desek na výrobek vhodný ke kouření, prováděna pro

účely vlastní spotřeby kuřáky, kteří k tomu nemusejí předem mít příslušné dovednosti, není průmyslovým zpracováním.“

61. Během nakuřovací zkoušky provedené před krajským soudem dne 7. 6. 2017 bylo prokázáno, že produktem SAC Jatim bylo možné naplnit cigaretovou dutinku za užití plničky dutinek Paramount. Dále bylo zjištěno, že z takto připravené dutinky tabák nevypadává, je-li její konec zarolován, po zapálení hoří a lze ji kouřit. Nejvyšším správním soudem byl tudíž na základě skutkových zjištění krajského soudu učiněn závěr, že: „z tabáku SAC Jatim bylo možné jednoduchým, neprůmyslovým způsobem prostřednictvím běžně dostupné plničky připravit cigaretu, která hoří a nezhasíná a chutí připomíná běžné cigarety. Z toho je nutné dovodit, že tento tabák s ohledem na výše uvedená východiska je třeba považovat za tabák ke kouření ve smyslu vysvětlivek KN k položce 2403.“
62. Nejvyšší správní soud považoval za bezpředmětné, že se z produktu nepodařilo ubalit cigaretu za použití cigaretového papírku, stejně jako skutečnost, že produktem SAC Jatim nebylo možné ubalit dutinku za užití jiné plničky dutinek. Tyto své závěry NSS opřel o související judikaturu Soudního dvora, ze které neplyne, že by bylo nutné dotčený tabák kouřit jakýmkoliv způsobem, aby jej bylo možné klasifikovat jako tabák ke kouření.
63. Krajský soud se zabýval námitkou spočívající v rozporu mezi výsledkem zkoušky provedené CTL a závěry učiněnými ve znaleckých posudcích předložených žalobcem, a dospěl k závěru, že rozpory byly odstraněny v průběhu jednání před krajským soudem, které se uskutečnilo dne 7. 6. 2017 a během kterého byla realizována nakuřovací zkouška v jednací síni. Pro účely nakuřovací zkoušky se na jednání dostavili kuřáci, a to J.M., bytem X, kuřákem je 52 let při spotřebě 40 cigaret denně a M.H., bytem X, kouří 25 let cca 20 cigaret denně. Oba kuřáci kouří denně cigarety zakoupené v obchodní síti, sami si cigarety nebalí. Dále se nakuřovací zkoušky zúčastnila asistentka soudce, JUDr. B.K., která byla kuřákem do roku 2010 po dobu cca 9 let, cigarety si občas balila z kupovaného tabáku a nyní kouří jen příležitostně, cca jednou za měsíc. Ústního jednání byli přítomni také oba znalci, kteří vypracovávali znalecké posudky pro žalobce. P.H. předvedl kuřákům způsob, jakým by měla být naplněna cigaretová dutinka za použití plničky Paramount. Všichni kuřáci následně zkoušeli naplnit dutinku za pomoci této plničky a ve většině případů byl výsledný produkt podobný cigaretě, měl tvar cigarety, dutinka byla vesměs rovnoměrně naplněna, ale tabák z dutinky vypadal. Všemi kuřáky však při plnění dutinky plničkou Paramount docházelo k mechanickému zmenšování tabákových fragmentů, aby se vešly do průměru dutinky, tabák byl tlačен a pěchován do prostoru plničky, který slouží k umístění tabákového produktu. Kuřáci následně pro porovnání plnili cigaretovou dutinku plničkou Paramount za použití tabáku zakoupeného v obchodní síti značky RGB Red a všichni dutinku naplnili úspěšně. Na tomto místě je nutné podotknout, že kuřáci měli k dispozici také jiné typy plniček dutinek, a to jmenovitě plničku značky OCB a plničku značky Garant, avšak ani s jednou z těchto uvedených plniček dutinek se nepodařilo dutinku úspěšně naplnit. Kuřáci se také pokusili ubalit z předmětného vzorku SAC Jatim cigaretu za užití cigaretového papírku, žádný pokus nebyl úspěšný a kuřáci shodně konstatovali, že vzorek SAC Jatim není možné do cigaretového papírku ubalit, neboť se tabák drolí na prach a je příliš suchý. M.H. i JUDr. K. následně zabalily tabák značky RGB Red do cigaretových papírků a výsledné produkty byly téměř kompaktní. Cigaretu ubalená z produktu SAC Jatim byla dle kuřáků chuťově slabá, při intenzivním kouření nezhasínala.

64. Znalec P.H. následně porovnal vzorek předmětného tabáku se vzorkem tabáku zakoupeného v obchodní síti určeného k ruční výrobě cigaret a poukázal na skutečnost, že vzorek z obchodní sítě je upraven pro svůj účel použití na tenká vlákna, na rozdíl od produktu SAC Jatim, který je odřapíkováným tabákem, ručně rozlámaným. Jestliže se balí cigareta ze scrapového produktu, pak se tento scrapový tabák láme na prach, který následně z cigarety vypadává. Soud následně porovnal vzorky cigaret vyrobených v rámci ústního jednání a po jejich podélném roztržení shledal, že z produktu SAC Jatim se stal částečně prach a částečně menší dílky a tabák z obchodní sítě zůstal ve stejné formě, v jaké se nacházel v zakoupeném sáčku. Rozdíl shledal krajský soud také ve vlhkosti tabáku, neboť tabák z obchodní sítě je vlhčí než produkt SAC Jatim, který je zcela suchý.
65. Znalcem bylo uvedeno, že produkt SAC Jatim je surovinou, poloproduktem, který se dále zpracovává a používá se pro výrobu cigarillos, doutníků nižší cenové kategorie a přidává se do dýmkového tabáku. Další zpracování produktu SAC Jatim probíhá tak, že se produkt vlhčí, aromatizuje a používají se protiplísňové přípravky. Znalec dále vypověděl, že pro účely prodeje tabáku v obchodní síti se používá tabák nařezaný do tenkých vláken, aby byl kuřák schopen z takového tabáku vytvořit kompaktní provazec, který se netřepí a zabrání úniku tabáku z ubalené cigarety. Tabákem z obchodní sítě lze ubalit bez problémů cigaretu do papírku a lze rovněž použít jakýkoliv typ plničky dutinek. Poté bylo uděleno slovo znalci J.S., který odkázal na výpověď znalce P.H. a dále uvedl, že zkoumaný produkt je surovinou a za tu byl vždy v minulosti považován při odběru vzorků celníky. Tabákem ke kouření je pak takový tabák, který má určité aroma, vlhkost a nikotin. Předmětný vzorek je fermentovaný tabák, který je zapotřebí dále zpracovávat a nepostačuje pouze zjištění, že tabák hoří. Nejedná se o odpad, ale o tabák typu scrap. Krajský soud shledal výpovědi obou znalců za konzistentní a správné vzhledem ke skutečnostem, které byly soudem zjištěny během demonstrace kouření. Rozdíly mezi produktem SAC Jatim a tabákem z obchodní sítě, které jsou na první pohled evidentní a které soud v průběhu důkazního řízení rovněž zaznamenal, byly soudními znalci potvrzeny.
66. Během této nakuřovací zkoušky si krajský soud sám vyhodnotil objektivní charakteristické znaky produktu SAC Jatim, když bylo shledáno, že tento produkt, byť pouze za užití jediného typu plničky dutinek, lze kouřit bez dalšího průmyslového zpracování. Posuzovaný vzorek obsahoval suché útržky a úlomky odřapíkováných tabákových listů, části žil a žíly se zbytky tabákové laminy s malým podílem tabákového prachu a kromě tabáku ve vzorku nebyly zjištěny jiné rostlinné materiály či cizorodé látky. Tyto závěry ostatně plynou i z protokolu o zkoušce CTL č. j. 27087/2014-900000-020. Ve vzorku byla zjištěna přítomnost glycerinu, což je zvlhčovačlo užívané při primárním zpracování tabákových listů v asijských zemích, jak bylo již uvedeno výše.
67. Možnost tabákový výrobek kouřit musí být jeho obecnou charakteristikou, kdy tato možnost musí být dána bez průmyslového zpracování, nicméně lze takto tabák kouřit po jeho jednoduchých úpravách, např. nadrcením, rozmělněním, apod. V nyní posuzované věci vyšel krajský soud ze skutkových zjištění učiněných v rámci nakuřovací zkoušky, kdy bylo zjištěno, že produkt SAC Jatim bylo možné umístit do cigaretové dutinky jednoduchým nadrcením. Tento jednoduchý postup však nelze považovat za průmyslové zpracování, jak plyne ze stanoviska generálního advokáta ve věci Eko-Tabák s. r. o. Pro úplnost krajský soud odkazuje na bod 39 rozsudku NSS II, v němž kasační soud konstatoval, že na uvedených závěrech nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že vysvětlivky KN k položce 2403 ve znění účinném v době dovozu zboží uváděly, že

tabákové zbytky způsobilé ke kouření musí být zároveň upraveny pro drobný prodej, aby byly zařazeny do této položky, neboť z nakuřovací zkoušky vyplynulo, že produkt SAC Jatim lze kouřit běžně dostupnými prostředky bez průmyslového zpracování.

68. Krajský soud má za to, že ve věci není rozhodné posouzení způsobu užití dováženého výrobku, resp. účelu jeho dovozu. Pro sazební zařazení dovážené suroviny SAC Jatim bylo rozhodné pouze posouzení, zda je tabákový výrobek způsobilý ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování. Soudem bylo zjištěno, že produkt SAC Jatim bylo možné jednoduchou laickou manipulací upravit tak, aby jím bylo možné naplnit cigaretovou dutinku a tu následně kouřit.
69. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobce stran přizpůsobení důkazní situace ze strany celních orgánů, které použily pro účely sazebního zařazení suroviny SAC Jatim pouze jeden typ plničky dutinek, a to plničku Paramount. Je pravdou, že trh s tabákovými výrobky nabízí řadu různých plniček dutinek s celou škálou mechanismů. Pro posouzení objektivních vlastností suroviny SAC Jatim však je rozhodné, zda je možné alespoň jedním dostupným prostředkem vyvrátit tvrzení žalobce o tom, že produkt SAC Jatim není možné kouřit bez dalšího průmyslového zpracování. Není žádoucí posoudit kouřitelnost produktu SAC Jatim s použitím všech na trhu dostupných plniček, naopak pro sazební zařazení bylo klíčové zjištění, zda je možné alespoň některým možným způsobem prokázat skutečnost, že tento produkt vykazuje známky kouřitelnosti bez dalšího průmyslového zpracování, což v tomto případě bylo zjištěno krajským soudem v rámci nakuřovací zkoušky.
70. Soudem byl proveden listinný důkaz založený v soudním spise na č. l. 66 – 76, který dokládá, že shodný produkt byl dovezen přes Spolkovou republiku Německo a byl zařazen jako tabáková surovina, tedy odlišně než v nyní posuzovaném případě. Soudem bylo zjištěno, že žalobce učinil vůči celním orgánům SRN celní prohlášení podle čl. 59 celního kodexu. Celní orgány SRN přijaly celní prohlášení žalobce bez výhrad a akceptovaly sazební zařazení produktu SAC Jatim do podpoložky 2401 30 00 jako věcně správné. Žalobce je toho názoru, že rozdílná aplikace legislativních aktů Evropské unie v oblasti cel by zcela popírala zásady systému celní unie. K tomu krajský soud uvádí, že Celní kodex byl skutečně přijat mimo jiné za účelem sjednocení obecných celních pravidel a postupu celních orgánů v rámci Evropské unie. Evropská unie je založena na celní unii a je žádoucí zahrnout do jednoho kodexu v unii platné celní předpisy, a to jak v zájmu hospodářských subjektů, tak i celních orgánů. Nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. 10. 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, došlo k zásadnímu přepracování celního kodexu a jedním z důvodů byl požadavek, aby používání informačních a komunikačních technologií bylo doplněno harmonizovaným a standardizovaným používáním celních kontrol ze strany členských států s cílem zajistit rovnocennou úroveň celních kontrol v celé Evropské unii, aby tak na různých místech vstupu do unie a výstupu z ní nedocházelo k jednání narušujícímu hospodářskou soutěž. Samotné celní zařazení zboží však není určujícím prvkem v rámci rozhodování celního úřadu o propuštění zboží do určitého režimu. Skutečnost, že zboží bylo propuštěno do volného oběhu, ještě neznamená, že tímto úkonem celní orgány schválily zařazení takového zboží pod příslušné položky celního sazebníku. Předmětem řízení o propuštění zboží do určitého režimu tudíž není otázka jeho sazebního zařazení, ale pouze to, zda jsou splněny podmínky pro propuštění zboží do režimu volného oběhu (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2015, č. j. 5 Afs 72/2015 – 36).

71. Krajský soud závěrem uvádí, že odkaz žalobce na přehledy dovozu tabákového odpadu do České republiky v letech 1999 až 2018 nejsou pro danou věc relevantní, neboť krajskému soudu nejsou známy objektivní znaky a vlastnosti uvedených tabákových odpadů, jež byly podle přehledů do České republiky dováženy. V nyní posuzované věci byl předmětem zkoumání produkt SAC Jatim, u kterého bylo zjištěno a prokázáno, že je kouřitelný bez dalšího průmyslového zpracování a tudíž není možné tabulkami o dovozu tabákového odpadu do České republiky podpořit tvrzení předestřená žalobcem, neboť se zcela jistě jedná o jiné suroviny, než jaká byla posuzována v řízení před krajským soudem.

Závěr a náklady řízení

72. Krajský soud shora uvedeným žalobním námitkám nepřisvědčil, přesto dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí trpí vadou, neboť je nutno při stanovení penále žalobce zohlednit přijetí následné, pro žalobce příznivější právní úpravy (viz bod 46 a 47 tohoto rozsudku). Proto soud napadené rozhodnutí zrušil podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán závazným právním názorem krajského soudu podle § 78 odst. 5 s. ř. s.
73. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty druhé s. ř. s., podle kterého měl-li účastník úspěch částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů, v tomto případě jedné poloviny nákladů.
74. Náklady řízení jsou představovány zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč a odměnou advokáta. Náklady zastoupení spočívají v odměně za osm úkonů právní služby á 3 100 Kč (převzetí a příprava k zastoupení, žaloba, vyjádření k návrhu žalovaného na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, vyjádření k první kasační stížnosti, vyjádření ze dne 19. 5. 2017, účast na jednání soudu, vyjádření k druhé kasační stížnosti a vyjádření žalobce ze dne 13. 4. 2018) v celkové částce 24 800 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů] a v náhradě hotových výdajů á 300 Kč za osm úkonů právní služby, celkem v částce 2 400 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky), dále v náhradě za cestovné na jednání soudu dne 7. 6. 2017 ve výši 2 067 Kč a v náhradě za čas strávený na cestě z Prahy do Českých Budějovic a zpět v částce 800 Kč (§ 14 odst. 3 advokátního tarifu). Celkem činí náklady řízení částku 30 067 Kč. Vzhledem k tomu, že právní zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, přistoupil krajský soud ke zvýšení odměny o tuto daň, a to ve výši 6 314 Kč. Celková částka náhrady nákladů řízení včetně soudního poplatku činí 39 381 Kč. Soud žalobci přiznal poměrnou část nákladů řízení ve výši jedné poloviny z celkové výše nákladů řízení, neboť žalobce měl ve věci částečný úspěch, což odpovídá částce 19 690 Kč. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci částku 19 690 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právního zástupce.

poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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 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.

České Budějovice 14. listopadu 2018

Mgr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu