

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **TAAR s. r. o.,** se sídlem Budějovická 11, Veselí nad Lužnicí, zast. JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem, se sídlem Šaldova 466/34, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 9. 2015, č. j. 28301-8/2015-900000-304.2, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 6. 2017, č. j. 10 Af 45/2015 - 173,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 6. 2017, č. j. 10 Af 45/2015 - 173, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Celní úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „celní úřad“) rozhodnutím ze dne 23. 7. 2014, č. j. 42564-9/2014-520000-11, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 24. 7. 2014, č. j. 42564-10/2014-520000-11, doměřil clo ve výši celkem 48.669 Kč v důsledku zjištění nesprávného sazebního zařazení zboží (tabáku) FCV Lombok (handstripped) grade C2L Crop 2013, 2000 kg netto hmotnost, FCV Lombok (handstripped) grade NL6 Crop 2013, 4320 kg netto hmotnost, DAC Burley (handstripped) grade RQ2 Crop 2013, netto hmotnost 180 kg, SAC Jatim (scrap) grade F34 Crop 2012, netto hmotnost 2500 kg, propuštěného do celního režimu volného oběhu rozhodnutím v celním řízení ze dne 12. 5. 2014, č. MRN 14Z520000166IGAK5, které bylo vydáno na podkladě elektronického celního prohlášení ze dne 12. 5. 2014, č. MRN 14 CZ520000166IGAK5 (dále jen „e-CP“), dle § 264 odst. 1 celního zákona a § 220 odst. 1 celního kodexu. Celní úřad současně

předepsal žalobci z dodatečně doměřené částky cla podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu penále ve výši 20 %, tj. 9.735 Kč.

[2] Žalovaný rozhodnutím uvedeným v záhlaví rozhodnutí celního úřadu potvrdil. V odůvodnění konstatoval, že zbožím navrženým do volného oběhu byl mimo jiné v položce č. 2 e-CP uvedený nezpracovaný tabák, tabákový zbytek (odpad) o celkové čisté hmotnosti 2.500 kg, SAC Jatim, Grade F34, Crop 2012 (dále též „SAC Jatim"), který byl žalobcem zařazen do podpoložky kombinované nomenklatury celního sazebníku (dále též „KN") 2401 30 00. Konstatoval, že znalecké posudky předložené žalobcem i laboratorní posouzení Celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel (dále jen „CTL") se shodují v tom, že se jedná o frakce odřapíkovaných tabákových listů. Zásadní rozdíl však spočívá v posouzení, zda je možné dovážený tabák kouřit. S ohledem na skutečnost, že uvedení znalci použili při posouzení SAC Jatim jinou plničku než CTL, dospěl žalovaný k závěru, že znalecké posudky nejsou způsobilé vyvrátit závěry CTL o možnosti kouření zboží SAC Jatim, které tak zcela vyhovuje znění první věty vysvětlivek ke KN ve verzi 2011/C 137/01 platné ke dni propuštění do celního režimu volného oběhu (12. 5. 2014) k podpoložkám 2403 19 10 a 2403 19 90, tedy definici tabáku ke kouření položky 2403 KN: *„Tabák ke kouření je tabák, který byl nařezán, nebo jinak rozdělen, zkroucen, slisován do bloků, který se může kouřit bez dalšího průmyslového zpracování"*.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž vyjádřil nesouhlas se zařazením SAC Jatim do podpoložky 2403 19 90 KN, neboť v takovém případě by se muselo jednat o tabákový produkt vhodný ke kouření bez další úpravy. SAC Jatim však neprošel žádnou úpravou za účelem vhodnosti ke kouření. Účel SAC Jatim deklarovaný a naplňovaný žalobcem je výroba doutníků a přeprodej obchodním partnerům v původním balení. SAC Jatim není finálním produktem, který je určený k prodeji ke kouření konečnému spotřebiteli. Žalobce dále poukázal na skutečnost, že SAC Jatim velikostí částic značně přesahuje největší rozměr řezaného tabáku, tj. tabáku obecně prodávaného konečným spotřebitelům a vhodného k balení cigaret, kouření v lulce či plnění cigaretových dutinek. Žalobce má za to, že s ohledem na charakteristické znaky, vlastnosti a účel použití je SAC Jatim třeba zařadit do podpoložky 2401 30 00 KN. Správní orgány obou stupňů se však nezabývaly účelem SAC Jatim a jeho charakteristickými znaky. V době dovozu SAC Jatim nebyly podle žalobce naplněny podmínky pro jeho zařazení do položky 2403 KN, neboť podle vysvětlivek ke KN platných v době dovozu, musely být kumulativně splněny dvě podmínky, a to, že se jedná o tabákové zbytky způsobilé ke kouření a jsou upraveny pro drobný prodej.

[4] Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 31. 1. 2017, č. j. 10 Af 45/2015 - 82, rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. S ohledem na rozpory mezi znaleckými posudky a stanoviskem CTL krajský soud žalovanému uložil, aby nechal zpracovat revizní znalecký posudek, ve kterém budou odstraněny rozpory mezi analýzou CTL a závěry žalobcem předložených znaleckých posudků.

[5] Žalovaný napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítal, že výroba cigarety pomocí běžně dostupné cigaretové plničky není činností, která by vyžadovala odborné znalosti. Jedná se o činnost běžného spotřebitele, pro kterého jsou

cigaretové plničky také určeny, a jejich použití je jedním z běžných způsobů spotřeby tabáku ke kouření. Závěr krajského soudu o nezbytnosti vypracování revizního posudku proto podle stěžovatele není správný. Skutečnost, zda lze předmětný tabák kouřit za pomoci cigaretových plniček, si mohl krajský soud jednoduše ověřit sám. Žalobce ostatně provedení demonstrativního pokusu v řízení před soudem navrhoval a provádění demonstrace kouření v rámci soudního řízení není ničím neobvyklým.

[6] Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 14. 3. 2017, č. j. 4 Afs 34/2017 - 57, rozsudek krajského soudu ze dne 31. 1. 2017, č. j. 10 Af 45/2015 - 82, zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud shledal, že mezi účastníky bylo sporné především to, zda je možné SAC Jatim kouřit, neboť způsobilost SAC Jatim ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování je jedním z rozhodujících znaků pro správné zařazení tohoto zboží do příslušné položky KN. S ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2010, č. j. 1 Afs 71/2009 - 113, konstatoval, že není třeba vypracovat revizní znalecký posudek, neboť dostatečně spolehlivý závěr o způsobilosti tabáku ke kouření lze učinit prostřednictvím zkoušky kouření tohoto tabákového výrobku v cigaretové dutince, k jejímuž provedení není třeba odborných znalostí.

[7] Krajský soud v dalším řízení provedl nakuřovací zkoušku tabáku, na základě které dospěl k závěru, že byť se podařilo z produktu naplnit cigaretovou dutinku za použití jediného typu plničky a byť takto vytvořená cigareta hořela, produkt SAC Jatim nelze považovat za tabák vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování, neboť *ad absurdum* by bylo možné vykouřit jakoukoliv surovinu, připomínající suchý a nadrcený tabákový list. Produkt SAC Jatim svým vzhledem, úpravou, vůní ani vlhkostí nepřipomíná tabák, který lze běžně zakoupit v obchodní síti a soudem bylo zjištěno a prokázáno, že není vhodný k ručnímu balení cigaret, plnění cigaretových dutinek a k následnému kouření. Ručně ubalit do cigaretového papírku produkt SAC Jatim nelze. Cigaretovou dutinkou cigaretu lze připravit, ovšem obsah se sypal a cigareta měla nepravidelný tvar. Podle soudu proto tabák SAC Jatim není vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování a určený konečnému spotřebiteli.

[8] Krajský soud dále konstatoval, že na rozdíl od tabáku posuzovaného Soudním dvorem Evropské unie v rozsudku ze dne 6. 4. 2017, ve věci C-628/15, *Eko-Tabak s.r.o.* (dále jen „*Eko-Tabak*“), žádný z účastníků netvrdil, že tabák SAC Jatim prošel primárním sušením a následným řízeným vlhčením, se zjištěnou přítomností glycerinu, naopak bylo žalobcem uvedeno, že produkt neprošel žádnou úpravou a jedná se o surovinu určenou k dalším úpravám směřujícím k výrobě doutníků. Krajský soud také žalovanému uložil, aby v dalším řízení přihlédl k rozhodnutí celních orgánů Spolkové republiky Německo provedenému v řízení před krajským soudem jako důkaz, kterým bylo stejné zboží na základě celního prohlášení žalobce propuštěno bez výhrad v sazebním zařazení 2401 30 00. Nakonec krajský soud uložil žalovanému, aby při svém rozhodování zohlednil aktuální právní úpravu obsaženou v zákoně č. 242/2016 Sb., celním zákoně, podle jehož § 22 nevzniká z částky doměřeného cla penále.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[9] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[10] Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku způsobilosti tabáku SAC Jatim ke kouření. Skutečnost, že z dováženého zboží bylo možné naplnit cigaretovou dutinku pouze pomocí jednoho typu plničky, není pro vyhodnocení splnění podmínky kouřitelnosti vůbec významná, stejně jako skutečnost, že z dováženého zboží nebylo možné ubalit cigaretu do cigaretového papírku. Podstatné je totiž pouze to, že zkouška provedená u soudu, stejně jako zkouška provedená CTL prokázala, že za použití jedné z několika typů plniček, běžně dostupné v obchodní síti, bylo možné z dováženého zboží vyrobit cigaretu a vykouřit ji.

[11] U posouzení, zda je tabák způsobilý ke kouření, totiž není podstatné, zda lze tabák kouřit všemi možnými známými způsoby (tzn. jako cigaretu, pomocí lulky, vodní dýmky apod.) nebo všemi na trhu dostupnými plničkami. Pro posouzení vhodnosti dováženého zboží ke kouření je podstatné pouze to, zda takové zboží není pro kouření znehodnocené (např. neobsahuje plíseň či nežádoucí a škodlivé látky a příměsi apod.) a zda jej lze kouřit po jednoduché ruční úpravě (tj. bez nutnosti další průmyslové úpravy).

[12] V posuzovaném případě žádná z vlastností dováženého zboží objektivně nebránila tomu, aby dovážené zboží nemohlo být kouřeno běžným spotřebitelem jako cigareta, vyrobená běžně dostupnou plničkou cigaret. Názor krajského soudu ohledně zodpovězení otázky kouřitelnosti dováženého zboží je tedy nesprávný, a to i s ohledem na závěr generálního advokáta ve věci *Eko-Tabak s.r.o.*, podle kterého ruční úprava řezaného či jinak děleného tabáku prováděná pro účely vlastní spotřeby kuřáky, kteří k tomu nemusejí předem mít příslušné dovednosti, není průmyslovým zpracováním.

[13] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud ve svém rozsudku uvedl, že žádný z účastníků netvrdil, že dovážené zboží prošlo primárním sušením a následným řízeným vlhčením, se zjištěnou přítomností glycerinu. Tento závěr krajského soudu však nemá oporu ve spise. Ze spisu totiž naopak vyplývá, konkrétně pak laboratorní analýzy CTL, že ve vzorku dováženého zboží byla kromě přítomnosti nikotinu zjištěna i přítomnost glycerinu. Na tuto skutečnost poté poukazoval i stěžovatel ve svém rozhodnutí, když popisoval zjištěné vlastnosti analyzovaného vzorku dováženého zboží. Podle stěžovatele je tak zcela zřejmé, že závěry Soudního dvora lze vztáhnout na posuzovaný případ také na základě shodných objektivních vlastností dováženého zboží se zbožím, které bylo předmětem řízení u Soudního dvora (části tabákových listů, které prošly procesem sušení a vlhčení, se zjištěnou přítomnosti glycerinu, a které jsou způsobilé ke kouření).

[14] Krajský soud dále pochybil, pokud stěžovatele v novém řízení zavázal, aby přihlédl k závěrům učiněným německými celními orgány. Rozhodnutí německých celních orgánů v celním řízení, které proběhlo pouze na základě celního prohlášení bez bližší kontroly zboží či údajů celního prohlášení, a u něhož je totožnost zboží zajištěna pouze na základě prohlášení žalobce, nemůže být pro žalovaného nikterak závazné. Celní orgány nadto při propuštění zboží nikterak nepotvrzují a nerozhodují o správnosti údajů uvedených v celním prohlášení.

[15] Žalobce ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout. Žalobce namítá, že pokud přijmeme závěry stěžovatele, postrádá jakékoliv celní a daňové členění tabáku na tabákové výrobky svůj smysl, jelikož stačí vycházet z toho, že tabák obsahuje nikotin a že se zpracovává za účelem, aby mohl být kouřen. Závěr o kouřitelnosti tabáku nelze dovozovat pouze na základě úspěšného naplnění cigaretové dutinky jedním typem plničky, pokud všechny ostatní způsoby v tomto směru selhaly. Z hlediska spotřebitele musí obstát všechny běžné způsoby vytvoření cigarety za účelem kouření, a to naplněním cigaretové dutinky tabákem prostřednictvím plničky dutinek i ručním ubalením cigarety z tabáku zabaleného co cigaretového papíru. Stejně tak je nepřijatelné, aby běžný spotřebitel - kuřák byl nucen vybírat si mezi plničkami cigaret. Každá plnička cigaret by bez ohledu na techniku jejího použití měla být schopna bez problémů naplnit cigaretovou dutinku.

[16] Stanovisko generálního advokáta, jakož i rozsudek Soudního dvora ve věci *Eko-Tabak*, nejsou pro posuzovanou věc relevantní. Ve věci *Eko-Tabak* výrobky prošly procesem primárního sušení a následného řízeného vlhčení a obsahovaly glycerin. V případě žalobce ovšem tabák SAC Jatim neprošel procesem primárního sušení a následného řízeného vlhčení, neobsahoval žádnou chemickou složku. Ve věci *Eko-Tabak* byly dále předmětem posuzení tabákové listy, které žalobce prodával konečným spotřebitelům. Žalobce však od počátku tvrdil, že SAC Jatim používá k výrobě tabákových výrobků - doutníků. Krajský soud nakonec postupoval správně, pokud stěžovateli uložil, aby přihlížel k rozhodnutí německých celních orgánů, které zboží propustily do navrženého celního režimu.

[17] V doplnění svého vyjádření následně žalobce opět označil za neudržitelný výklad, podle něhož je tabák vždy tabákovým výrobkem, pokud se jím podaří naplnit cigaretovou dutinku a výsledná cigareta se bude dát kouřit.

III. Posouzení kasační stížnosti

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[19] Kasační stížnost je důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud shledal, že krajský soud nesprávně posoudil otázku způsobilosti tabáku SAC Jatim ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování pro účely sazebního zařazení tohoto produktu.

[21] Nejvyšší správní soud nejprve považuje za vhodné shrnout východiska pro sazební řazení dováženého zboží. Zásadním právním předpisem pro sazební zařazení dováženého zboží je nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, zejména pak jeho příloha I, v níž je uvedena kombinovaná nomenklatura, smluvní celní sazby a doplňkové statistické jednotky. Kombinovaná nomenklatura je založena na celosvětovém Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží, který byl vypracován Radou pro celní spolupráci, nyní Světovou celní organizací (World Customs Organisation). Kombinovaná nomenklatura přejímá čísla a šestimístné položky harmonizovaného systému [čl. 1 odst. 2 písm. a) citovaného nařízení], přičemž případné sedmé a osmé místo číselného kódu představuje její podrobnější třídění [čl. 1 odst. 2 písm. b), čl. 3 odst. 1 nařízení].

[22] Pro poskytnutí širšího vysvětlení k použití harmonizovaného systému zveřejňuje Světová celní organizace pravidelně vysvětlivky k HS. Rovněž Evropská komise vypracovává k zajištění použití kombinované nomenklatury vysvětlivky ke KN, a to na základě čl. 9 odst. 1 písm. a) druhé odrážky nařízení, a zveřejňuje je pravidelně v Úředním věstníku Evropské unie. Obsah vysvětlivek ke KN, které nenahrazují vysvětlivky k HS, nýbrž jsou považovány za jejich doplněk [viz rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 12. 2007 ve věci C-486/06, *Van Landeghem*] a mají být konzultovány společně s nimi, musí být v souladu s ustanoveními kombinované nomenklatury a nesmí měnit jejich dosah. Vysvětlivky ke KN tedy představují legitimní prostředek pro výklad kombinované nomenklatury za předpokladu, že jejich znění je v souladu se samotnými ustanoveními celního sazebníku (jeho výše uvedenými závaznými částmi) a nemění jeho význam.

[23] V rozsudku ze dne 19. 11. 2013, č. j. 2 Afs 85/2012 - 40, Nejvyšší správní soud konstatoval, že z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývají tři principy řazení zboží do kódů kombinované nomenklatury: „*První z těchto obecných principů je možné vyjádřit jako nezbytné úsilí hledat (za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol) rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží v objektivních charakteristikách a vlastnostech tohoto zboží, jak jsou definovány zněním položky KN a poznámek k třídám nebo kapitolám [viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 18. 7. 2007 ve věci Olicom (C-142/06), ze dne 20. 5. 2010 ve věci Data I/O (C-370/08) a ze dne 16. 12. 2010 ve věci Skoma-Lux s. r. o. v Celní ředitelství Olomouc (C-339/09)]. Dalším (objektivním) kritériem pro sazební zařazení je účel použití výrobku, pokud je inherentní tomuto výrobku, což musí být možné posoudit v závislosti na objektivních charakteristikách a vlastnostech zboží [viz rozsudky Soudního dvora ze dne 1. 6. 1995 ve věci Thyssen Haniel Logistic (C-459/93), ze dne 5. 4. 2001 ve věci Deutsche Nichimen (C-201/99) nebo ze dne 8. 12. 2005 ve věci Possehl Erzkontor (C-445/04)]. Konečně, podle ustálené judikatury platí, že význam a dosah pojmů, které právo Společenství nijak nedefinuje, je třeba určit v souladu s jejich obvyklým smyslem v běžném jazyce, s přihlédnutím ke kontextu, ve kterém jsou použity, a cílům, které sleduje právní úprava, jejíž jsou součástí [v tomto smyslu hovoří zejména rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 3. 2005 ve věci easyCar (C-336/03), odstavec 21 a v něm citovaná souladná prejudikatura Soudního dvora].*“

[24] S ohledem na uvedená východiska je třeba posoudit sazební zařazení tabáku SAC Jatim. Mezi účastníky není sporu o tom, že tabák SAC Jatim lze charakterizovat jako frakce odřepíkovaných tabákových listů (tabákové zbytky) o velikosti 0,2 mm až 6,3 mm.

Mezi účastníky je však sporná otázka, zda má být tabák SAC Jatim zařazen do podpoložky 2401 30 00 KN [tabákový zbytek (odpad)] nebo 2403 19 90 KN (ostatní tabák).

[25] V kombinované nomenklatuře je položka 2401 označena jako „Nezpracovaný tabák; tabákový odpad“. Podle vysvětlivek k HS do tohoto čísla patří:

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

[26] Podle vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře patří do podpoložky 2401 30 00 označené „Tabákový zbytek (odpad)“ 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 „prosévaný 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 žvýkací tabák, šňupací tabák nebo tabákový prach nebo jejichž účelem je, aby byly zpracovány pro použití jako tabák ke kouření, žvýkací tabák, šňupací tabák nebo tabákový prach (číslo 2403).

[27] Z vysvětlivek k HS i KN k položce 2401 tedy vyplývá, že tabákové zbytky (nebo odpad) nebudou zařazeny do této položky, pokud jsou vhodné, popř. upravené ke kouření. Vysvětlivky KN pro tento případ odkazují na položku 2403.

[28] Do položky 2403 ve znění vysvětlivek účinném v době dovozu tabáku patří „Ostatní tabákové výrobky a vyrobené tabákové náhražky; homogenizovaný nebo rekonstituovaný tabák; tabákové výtažky a esence (tresti)“.

[29] Podpoložka 2403 19 90 vysvětlivek KN definuje tabák ke kouření následujícím způsobem:

„Tabák ke kouření je tabák, který byl nařezán nebo jinak rozdělen, zkroucen nebo slisován do bloků, který se může kouřit bez dalšího průmyslového zpracování.

Tabákové zbytky, které jsou způsobilé ke kouření a které jsou upraveny pro drobný prodej, je 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."

[30] Ze znění vysvětlivek k položce 2403 KN vyplývá, že způsobilost tabáku ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování je jedním z pojmových znaků tabáku ke kouření. Z vysvětlivek vyplývá ještě druhý pojmový znak spočívající v tom, že tabák musí být určitým způsobem upraven (nařezán nebo jinak rozdělen, zkroucen nebo slisován do bloků). Ze znění vysvětlivek je přitom patrné, že oba uvedené pojmové znaky tabáku musí být splněny kumulativně.

[31] Dotčený tabák SAC Jatim je tabák, který byl ve smyslu výše uvedené definice „jinak rozdělen", jelikož je tvořen frakcemi odřepíkovaných tabákových listů. Splňuje tedy první z uvedených podmínek.

[32] Dále je nutné posoudit, zda je tabák možné kouřit bez dalšího průmyslového zpracování. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že snadné postupy, jejichž účelem je učinit z nehotového výrobku z tabáku takový, jaký je možné kouřit, jako je například postup spočívající v pouhém vložení tabákového smotku do cigaretové dutinky, nejsou „průmyslovým zpracováním" (viz rozsudek ze dne 24. 9. 1998, ve věci C-319/96, *Brinkmann*, body 18 a 20, a rozsudek ze dne 10. 11. 2005, ve věci C-197/04, *Komise v. Německo*, body 31 a 32). Soudní dvůr se v těchto věcech zabýval klasifikací tabáku pro účely spotřební daně, nicméně vycházel z čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/64, který za tabák ke kouření považuje „*řezaný nebo jinak dělený tabák, kroucený nebo lisovaný do desek a vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování*". Jedná se tedy prakticky o stejnou definici jako ve vysvětlivkách KN k položce 2403 a z těchto závěrů lze proto vycházet i pro účely posouzení sazebního zařazení zboží. Nejvyšší správní soud má totiž za to, že stejné pojmy obsažené v předpisech práva EU (byť v jednom případě se jedná o celní zařazení a v druhém o spotřební daň) je třeba vykládat a aplikovat stejným způsobem.

[33] Generální advokát ve svém stanovisku ve věci *Eko-Tabak s.r.o.* k otázce průmyslového zpracování tabáku uvedl: „*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 tedy 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 válcového 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 si po určité praxi osvojí nezbytné dovednosti. Stejné 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 ‚tabákem ke kouření' podle uvedeného ustanovení tabák, který nespadá 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, prováděná pro účely vlastní spotřeby kuřáky, kteří k tomu nemusejí předem mít příslušné dovednosti, není průmyslovým zpracováním."

[34] Ve věci *Eko-Tabak s.r.o.* Soudní dvůr s ohledem na výše uvedené závěry shledal, že sušené, plošné, nepravidelné, částečně odřapíkované tabákové listy, které prošly procesem primárního sušení a následného řízeného vlhčení, se zjištěnou přítomností glycerinu, které lze po jednoduchých úpravách nadrcením nebo ručním nařezáním kouřit, spadají pod pojem „tabák ke kouření", jelikož je lze kouřit bez dalšího průmyslového zpracování.

[35] V rámci nakuřovací zkoušky provedené krajským soudem bylo v první řadě prokázáno, že tabák je možné naplnit do cigaretové dutinky plničkou Paramount. Z takto připravené cigarety nevypadával tabák, pokud byl konec cigarety zarolován. Dále bylo zjištěno, že cigareta připravená pomocí plničky nezhasíná a hoří dobře. Ačkoliv krajský soud shledal, že bylo třeba intenzivního tahání, nebylo zaznamenáno uhasnutí cigarety při přerušení tahu. Chuťově byla cigareta slabá a připomínala „lehké" cigarety.

[36] Jak vyplývá ze shrnutí v rozsudku zdejšího soudu ze dne 19. 11. 2013, č. j. 2 Afs 85/2012 - 40, rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží spočívá v objektivních charakteristikách a vlastnostech zboží. Z provedené nakuřovací zkoušky vyplývá, 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.

[37] V tomto ohledu není rozhodující, že se nepodařilo z tabáku ubalit cigaretu pomocí cigaretových papírků, nebo že dutinku nešlo naplnit jiným typem plničky. Plnička značky Paramount je běžně dostupnou plničkou, kterou si může každý spotřebitel obstarat. Z vysvětlivek KN či související judikatury Soudního dvora nevyplývá, že by pro závěr o způsobilosti tabáku ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování bylo nutné, aby bylo dotčený tabák možné kouřit jakýmkoliv způsobem. Rovněž není podstatné, že tabák musel být za účelem naplnění drolen nebo drcen, jelikož se jedná o jednoduchý postup, který je v možnostech každého konečného spotřebitele.

[38] Lichý je argument, který v napadeném rozsudku použil krajský soud, že výše popsaným způsobem je možné cigaretovou dutinku naplnit prakticky čímkoliv, co se svou

strukturou podobá usušenému tabákovému listu, jako např. „sušeným čajem, usušeným listím apod.“ Skutečnost, že stejným způsobem jako tabák by bylo teoreticky možné kouřit i jiné rostliny, které nepodléhají clu, je irelevantní, protože může svědčit o kouřitelnosti těchto rostlin, ale nikoliv o kouřitelnosti tabáku.

[39] Na uvedených závěrech nic nemění ani skutečnost, že vysvětlivky KN k položce 2403 ve znění účinném v době dovozu zboží uváděly, že k zařazení do této položky musí být tabákové zbytky způsobilé ke kouření zároveň upraveny pro drobný prodej. Z výsledků nakuřovací zkoušky vyplynulo, že produkt lze kouřit běžně dostupnými prostředky bez průmyslového zpracování. Je tedy v možnostech běžného spotřebitele použít tento produkt jako tabák ke kouření bez další úpravy. Vzhledem k tomu lze konstatovat, že tabák SAC Jatim může být s ohledem na své objektivní charakteristiky považován za tabák ke kouření.

[40] Není přitom rozhodné, že žalobce tabák SAC Jatim k tomuto účelu nepoužíval. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že účel zboží může být směrodatnou charakteristikou pro jeho sazební zařazení, pokud vyplývá z charakteru tohoto zboží. V případě tabáku (SAC Jatim) je účel udáván skutečností, že tento produkt lze kouřit bez dalšího průmyslového zpracování. V tomto směru naopak není určující účel zboží deklarovaný žalobcem jakožto dovozcem. Bylo by totiž jinak pouze na dodavateli, aby určil sazební zařazení produktu. Ke stejnému závěru dospěl zdejší soud v rozsudku 12. 5. 2010, č. j. 1 Afs 71/2009 – 113, také ve vztahu ke spotřební dani za tabákové výrobky.

[41] Krajský soud v napadeném rozsudku dále konstatoval, žádný z účastníků netvrdil, že produkt SAC Jatim prošel primárním sušením a následným řízeným vlhčením, se zjištěnou přítomností glycerinu. Naopak mělo být žalobcem uvedeno, že produkt neprošel žádnou úpravou a jedná se o surovinu určenou k dalším úpravám směřujícím k výrobě doutníků. To má posuzovanou věc odlišovat od věci *Eko-Tabak s.r.o.*, kde tabák byl této úpravě podroben.

[42] Nejvyšší správní soud konstatuje, že konkrétní úprava tabáku není pro závěr o jeho způsobilosti ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování rozhodující. Podle rozsudku Soudního dvora ze dne 8. 9. 2016 ve věci C-409/14, *Schenker Nemzetközi Szállítmányozási és Logisztikai Kft.*, rozdíl mezi nezpracovaným a zpracovaným tabákem závisí na tom, zda může být tabák považován za „určený ke kouření“. V důsledku toho je kritériem určujícím pro zařazení výrobku pod číslo 2403 KN spíše nežli pod číslo 2401 KN to, zda byly listy předmětem zpracování do té míry, že se jedná o zpracovaný tabák, který se může kouřit bez dalšího průmyslového zpracování.

[43] Lze předpokládat, že čerstvě řezané tabákové listy, u nichž ještě nezačal proces sušení a fermentace, by nebylo možné považovat za tabák ke kouření (srov. stanovisko generálního advokáta ve věci *Eko-Tabak s.r.o.*, bod 40). Pokud je však prokázáno, že tabák je možné kouřit bez dalšího průmyslového zpracování, nehraje již konkrétní úprava tabáku pro jeho sazební zařazení roli. Způsob úpravy tabákových listů nebyl rozhodující ani pro posouzení věci *Eko-Tabak s.r.o.* Rozhodující bylo, že tyto listy bylo možné po jednoduchých úpravách nadrcením nebo ručním nařezáním kouřit.

[44] Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud dodává, že v posuzovaném případě nevznikla pochybnost o tom, že produkt SAC Jatim je tabák sušený. To je patrné i z názvu tohoto produktu, kdy zkratka SAC znamená „sun air-cured“, tj. tabák sušený vzduchem za přítomnosti slunce. Dále Nejvyšší správní soud poukazuje na protokol o ústním jednání ze dne 25. 6. 2015, kde znalec Jaroslav Staněk uvedl, že se jedná o surový, fermentovaný tabák. Z protokolu o zkoušce CTL dále vyplývá, že vzorek odebraný vzorek obsahoval glycerin (tj. zvlhčovadlo). S ohledem na to nepovažuje Nejvyšší správní soud za věrohodné tvrzení žalobce, že SAC Jatim neprošel procesem primárního sušení a následného řízeného vlhčení a neobsahoval žádnou chemickou složku. Krajský soud proto pochybil, pokud si toto tvrzení osvojil, aniž by odůvodnil jeho rozpor s dalšími skutečnostmi zřejmými ze spisu.

[45] Nejvyšší správní soud se nakonec vyjádřil také k námitce, že krajský soud pochybil, pokud stěžovateli uložil přihlížet k rozhodnutí celních orgánů Spolkové republiky Německo o propuštění stejného zboží do volného oběhu. Nejvyšší správní soud zde přisvědčil stěžovateli, že předmětem rozhodování celního úřadu o propuštění zboží do určitého režimu není schválení celního zařazení zboží. Zde lze odkázat např. na rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 11. 2015, č. j. 5 Afs 72/2015 – 36: „*Nelze rovněž usuzovat z faktu, že zboží bylo propuštěno do volného oběhu, že celní orgány fakticky schválily zařazení zboží pod příslušné položky celního sazebníku. Při rozhodování o propuštění zboží totiž není současně rozhodováno o správnosti jeho zařazení; celní orgány v případě každého jednotlivého dovozu nemohou objektivně vždy důkladně přezkoumávat správnost sazebního zařazení ještě před tím, než rozhodnou o propuštění zboží do navrženého režimu. Předmětem řízení o propuštění zboží do určitého režimu není schvalování celního zařazení zboží, ale právě jen otázka, zda jsou splněny předpoklady pro propuštění zboží do režimu volného oběhu. Při rozhodování o propuštění zboží do volného oběhu není současně rozhodnuto o správnosti jeho zařazení podle celního sazebníku*.“ Obdobné závěry vyslovil také Ústavní soud v usnesení ze dne 12. 6. 2001, sp. zn. II. ÚS 68/01. Rozhodnutí o propuštění zboží celních orgánů Spolkové republiky Německo, proto samo o sobě nic nevypovídá o správném sazebním zařazení zboží a nemůže být pro posouzení věci směrodatné. Krajský soud tedy tuto otázku posoudil nesprávně.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[46] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení, ve kterém bude krajský soud vázán vysloveným právním názorem podle § 110 odst. 4 s. ř. s.

[47] V novém rozhodnutí ve věci krajský soud podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 20. září 2017

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu