



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petra Šuránka 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, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 1. 2017, č. j. 10 Af 45/2015 – 82,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 1. 2017, č. j. 10 Af 45/2015 – 82, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 9. 2015, č. j. 28301-8/2015-900000-304.2, změnil rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „celní úřad“), 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, tak, že podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, za použití zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, Nařízení rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 7. 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, 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 14Z52000166IGAK5“ se 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“.

[2] Celní úřad výše uvedeným rozhodnutím vydal dodatečný platební výměr, kterým rozhodl ve věci 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, tak, že žalobci ze zboží 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“), v souladu s § 264 odst. 1 celního zákona a podle § 220 odst. 1 celního kodexu doměřil z úřední povinnosti clo ve výši celkem 48 669 Kč. Celní úřad současně předeepsal žalobci z dodatečně doměřené částky cla podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu penále ve výši 20 %, tj. 9735 Kč.

[3] Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí 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“) 24013000. Celně technická laboratoř Generálního ředitelství cel (dále jen „CTL“) na základě odebraných vzorků vypracovala mimo jiné protokol o zkoušce ze dne 13. 6. 2014, č. j. 27087/2014-900000-020, vztahující se k SAC Jatim. Na základě protokolů o zkouškách vypracoval poté celní úřad stanoviska k sazebnímu zařazení uvedeného zboží (jednotlivých druhů dovážených tabáků). Při ústním jednání uskutečněném na celním úřadě dne 9. 7. 2014 bylo žalobci vydáno stanovisko k sazebnímu zařazení zboží SAC Jatim a příslušný protokol o zkoušce. Žalobce projevil nesouhlas se zařazením zboží SAC Jatim do podpoložky 24031990 KN a předložil znalecké posudky vypracované znalci Jaroslavem Staňkem a Petrem Hakem, které hodnotily pouze SAC Jatim. K ostatnímu druhu tabáku se žalobce v rámci ústního jednání, ani v odvolání nevyjádřil a nenavrhl důkaz, který by měl vyvrátit správnost sazebního zařazení u zbylých druhů dovážených tabáků.

[4] Žalovaný nepřisvědčil odvolacím námitkám žalobce. Konstatoval, že znalecké posudky předložené žalobcem i laboratorní posouzení CTL se shodují v tom, že se jedná o frakce odřápkovaných 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 (12. 5. 2014) propuštění do celního režimu volného oběhu k podpoložkám 2403 19 10 a 2403 19 90, tedy definicí tabáku ke kouření položky 2403 KN: „*Tabák ke kouření je tabák, který byl nařezán, nebo jinak rozdělen, zkroutěn, slisován do bloků, který se může kouřit bez dalšího průmyslového zpracování*“. Za průkaznější a věrohodnější žalovaný považuje výsledky laboratorní analýzy provedené CTL také proto, že CTL oproti znaleckým posudkům popsala v protokolu o zkoušce, za jakých podmínek, jakým postupem a s jakým konkrétním výsledkem prováděla rozbor odebraného vzorku. Při zkoumání vzorku předmětného tabáku nebyl vzorek žádným způsobem upravován, tj. nedošlo k mletí, drcení ani žádné jiné úpravě vzorku za pomoci vibračního mlýnu, která by, jak tvrdí žalobce, ovlivnila výsledek provedené nakuřovací zkoušky.

[5] Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že při ústním jednání dne 25. 6. 2015 byla provedena konfrontace pracovníků CTL a obou znalců, a to formou pokusu, kdy se pracovníci CTL a oba znalci bez jakýchkoliv úprav vzorku zboží měli pokusit naplnit vzorek do cigaretové dutinky a to pomocí plniček dutinek Paramount, Privileg a Mascote. Znalec Hak odmítl přistoupit k pokusu naplnění cigaretové dutinky a druhý znalec odmítl akceptovat použití typu

pokračování

plničky, kterou k demonstraci použila CTL, s tím, že jím vyrobená cigareta byla naplněna nerovnoměrně a tabák z ní vypadával. Pracovníkem CTL však byla cigaretová dutinka úspěšně naplněna pomocí cigaretové plničky Paramount a provedená nakuřovací zkouška potvrdila, že takto vyrobenou cigaretu je možné bez problémů vykouřit, a že je tudíž zkoumaný tabák způsobilý nebo vhodný ke kouření. Plnička Paramount je běžně dostupná v prodejní síti v České republice. Podle žalovaného není možné tvrdit, že výsledek nakuřovací zkoušky je použitím tohoto typu plničky zkompromitován a že raznice této plničky, která podle žalobce umožňuje rozdrčení vzorku tabáku, nemá sloužit k tomu, aby běžný kuřák řezaný tabák rozdrtil, ale má pouze umožnit napěchování řezaného tabáku do cigaretové dutinky.

[6] 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 upravený způsobem uvedeným 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, a vhodný ke kouření bez další úpravy. SAC Jatim však neprošel žádnou úpravou za účelem vhodnosti ke kouření.

[7] S hodnocením CTL se rozchází znalecké posudky předložené žalobcem, dle kterých z posuzovaného vzorku tabáku nelze jednoduchou manipulací, tj. naplněním do dutinky nebo zabalením do cigaretového papírku, vyrobit cigaretu. Plnička dutinek Paramount použitá CTL svou vnitřní konstrukcí umožňuje, aby tabákový produkt vložený do plničky byl drcen a docházelo k nucenému zmenšení velikosti částí tabákového produktu. Podle žalobce tak není možné, aby CTL dospěla k závěru, že SAC Jatim je bez jakékoliv další úpravy vhodný ke kouření, pokud jej sama upraví. Žalobce navrhl provedení výsledku pracovníků CTL podílejících se na zkoušce SAC Jatim a výsledk znalců Petra Haka a Jaroslava Staňka a jejich konfrontaci s pracovníky CTL. Současně žalobce navrhl provedení demonstrace (pokusu) naplnění cigaretové dutinky, vizuální kontrolu naplnění a kouření takto naplněné cigaretové dutinky při použití vzorku z rozpečetěné krabice před soudem.

[8] S přihlédnutím k závěrům učiněným Soudním dvorem Evropské unie (dále též „SDEU“) v rozsudku C-486/06, Van Landeghem, žalobce vyjádřil přesvědčení, že účel použití SAC Jatim je podstatným kritériem pro zařazení do KN. Účel SAC Jatim deklarovaný a naplňovaný žalobcem je výroba doutníků a pře prodej obchodním partnerům v původním balení. SAC Jatim není finálním produktem, který je určený k prodeji ke kouření konečnému spotřebiteli.

[9] 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 (určením) SAC Jatim a jeho charakteristickými znaky.

[10] 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. Nové znění vysvětlivek ke KN, které od 26. 7. 2014 nestanoví podmínku, že tabákové zbytky (SCRAP) musí být upraveny pro drobný prodej, však není možné aplikovat na starší případy, neboť by to vedlo k nepředvídatelnosti práva a právní nejistotě. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2014, č. j. 8 Afs 31/2013 – 54, ve spojení s rozsudky SDEU.

[11] Žalobce znovu zdůraznil, že naplnění cigaretové dutinky SAC Jatim je fakticky nemožné bez dodatečného použití síly a náročné manipulace. Tabákový produkt SAC Jatim proto není vhodný k plnění cigaretových dutinek, natož ke kouření.

[12] Žalobce dále žalovanému vytknul, že upřednostnil závěry protokolu CTL před závěry znaleckých posudků a to bez náležitého odůvodnění. Podle žalobce bylo na místě vypracovat revizní znalecký posudek za účelem odstranění rozporů mezi závěry plynoucími z protokolu CTL a posudky vypracovanými pro žalobce výše uvedenými znalci. Znalecké posudky označil žalobce za objektivnější nástroj k prokázání skutečnosti než protokoly CTL, neboť CTL je součástí celní správy České republiky, a tudíž je orgánem, který není nezávislý a nestranný. V této souvislosti žalobce poukázal na závěry uvedené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 50/2010 a sp. zn. 1 Afs 42/2007. Odmítnutí naplnění cigaretové dutinky plničkou CTL Paramount znalcem Hakem při ústním jednání žalobce označil za racionální rozhodnutí vzhledem k neobjektivnosti pokusu. Znalec Staněk nebyl schopen cigaretovou dutinku naplnit, a proto se výsledek pokusu shoduje se závěry jeho znaleckého posudku. Žalobce tak má za to, že se správní orgány nevyřádaly s jeho tvrzeními a důkazy, které navrhl.

[13] Další pochybení žalovaného spatřoval žalobce v tom, že uznal nepřezkoumatelnost dodatečného platebního výměru, a přesto rozhodl, že toto pochybení není vadou, s ohledem na obsah spisu, ve kterém se má nacházet materiál odůvodňující způsob rozhodnutí správce daně. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 66/2008, z něhož vyvodil povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí pro všechny instance daňového řízení. Žalovaný podle žalobce neprokázal a dostatečně nezdůvodnil skutečnosti jím tvrzené. Závěrem žalobce poukázal na § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních a konstatoval, že celní orgány se snaží za každou cenu do příslušné položky KN zařazovat tabák už jen tím, že ho lze kouřit, aniž by zkoumaly, že je skutečně vhodný ke kouření a určený konečnému spotřebiteli bez dalšího průmyslového zpracování. Z jejich strany se tak jedná o pouhé formální hodnocení a tomu pak přízpůsobují důkazní situaci.

[14] Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 31. 1. 2017, č. j. 10 Af45/2015–82, rozhodnutí žalovaného zrušil, věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud předeslal, že rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží je zapotřebí hledat v jeho objektivních charakteristických znacích a vlastnostech, stejně tak jako ve vymezení účelu zboží. Vysvětlivky ke KN nejsou právně závazné, ale významným způsobem přispívají k výslednému obsahu jednotlivých tarifních položek. Krajský soud dále poukázal na znění vysvětlivek ke KN EU 2011/C 137/01 týkajících se podpoložky 24013000 a položky 2403. Popsal odporující si závěry ohledně možnosti kouřit SAC Jatim, k nimž dospěla CTL a výše uvedené znalecké posudky, které nebyly odstraněny ani výslechem znalců a osob, jež se podílely na zkoušce předmětného zboží, provedeným při ústním jednání v rámci odvolacího řízení.

[15] Krajský soud následně shledal, že otázka složení a s tím souvisejícího posouzení způsobilosti SAC Jatim ke kouření má zásadní vliv na posouzení sazebního zařazení tohoto zboží a z toho plynoucí vliv na výši cla. Žalovaný byl povinen odstranit rozpory mezi závěry znaleckých posudků a stanoviska CTL a řádně odůvodnit, který důkazní prostředek v celním řízení ob stojí, což se však podle krajského soudu nestalo. Pokud nastane situace, jako v posuzované věci, že proti sobě stojí více posudků se stejným předmětem zkoumání, je nutné konstatovat, že mají v zásadě rovnocennou důkazní hodnotu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 50/2010 – 60). Krajský soud se navíc nespokojil s hodnocením znaleckých posudků předložených žalobcem ze strany žalovaného. Podle krajského soudu tak je nutné přistoupit k dalšímu znaleckému zkoumání a pro řešenou věc nechat vypracovat revizní posudek, který by měl přinést odpovědi nejen na otázky týkající se způsobilosti produktu SAC Jatim

pokračování

ke kouření, ale i na otázku, zda je možné produkt SAC Jatim prodat konečnému spotřebiteli ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování. Vyřešení těchto otázek považuje krajský soud za klíčové nejen ve vztahu ke správnému sazebnímu zařazení SAC Jatim, ale rovněž pro definování tohoto produktu ve smyslu zákona o spotřebních daních, který v § 101 odst. 3 písm. c) vymezuje, co se pro účely tohoto zákona rozumí tabákem ke kouření, v bodě 2 tohoto ustanovení je definice vymezena ve vztahu k tabákovému odpadu. V posuzované věci se sice dovezené zboží neposuzuje ve smyslu zákona o spotřebních daních, krajský soud však považuje za nutné vykládat jednotlivá zákonná ustanovení v kontextu celého právního řádu. Zákon o spotřebních daních vymezuje tabák ke kouření jednoznačným způsobem.

[16] V návaznosti na výše uvedené krajský soud žalovanému uložil, aby nechal zpracovat revizní znalecký posudek, ve kterém budou odstraněny rozpory mezi analýzou CTL a závěry žalobcem předložených znaleckých posudků. K doplnění žaloby ze dne 30. 1. 2017, v němž žalobce poukázal ve vztahu k doměřenému penále mimo jiné na závěry uvedené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, krajský soud uvedl, že s ohledem na zrušení rozhodnutí žalovaného se k aspektům změny právní úpravy nebude vyjadřovat. Žalovaný však při svém rozhodování na základě výsledku revizního znaleckého posudku bude povinen zohlednit aktuální právní úpravu, tedy zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, který v § 22 uvádí, že z částky doměřeného cla penále nevznikne.

[17] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel setrval na svém závěru, že žalobcem předložené znalecké posudky nejsou způsobilé vyvrátit závěr CTL ohledně způsobilosti SAC Jatim ke kouření, a to především na základě výsledků provedeného pokusu v rámci ústního jednání v průběhu řízení před stěžovatelem. Z protokolu o tomto ústním jednání, který zachytil i průběh pokusu o výrobu cigarety pomocí cigaretových plíňek, totiž vyplývá, že zatímco pracovníci CTL obhájili výsledky své analýzy, znalec Hak odmítl nakuřovací zkoušku provést a výsledek zkoušky provedené znalcem Staňkem, který nejdříve také odmítal zkoušku provést, byl odlišný od výsledku zachyceného v jeho znaleckém posudku. Tyto důvody a skutečnost, že znalci při zpracování svých posudků použili jiné typy plíňek, vedly stěžovatele k závěru, že výsledky pokusu znalců o výrobu cigarety pomocí cigaretové plíňky nemohly vyvrátit závěry laboratorní analýzy CTL, neboť závěry znalců a laboratorní analýzy CTL se z důvodu použití jiných plíňek míjejí a nejedná se tak o případ, kdy by došlo k rozdílným výsledkům za použití stejné plíňky. Podle názoru stěžovatele soud správně vymezil spornou otázku, avšak nezhodnotil správně a úplně všechny důkazy.

[18] Za podstatné stěžovatel označil, že výroba cigarety pomocí běžně dostupné cigaretové plíňky není činností, která by vyžadovala odborné znalosti. Jedná se o činnost běžného spotřebitele, pro kterého jsou cigaretové plíňky 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 plíňek, 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 (viz např. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2008, sp. zn. 22 Ca 275/2007). S tímto návrhem se krajský soud nevypořádal, stejně jako s tím, proč nebyl proveden důkaz znaleckým posudkem pana RNDr. Tomáše Guckého, Ph.D, čímž krajský soud podle stěžovatele zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností.

[19] Stěžovatel dále krajskému soudu vytknul nesprávné právní posouzení, když otázku sazebního zařazení dováženého zboží podle celních předpisů spojil s definicí tabákového výrobku podle zákona o spotřebních daních. Předmětem řízení totiž není otázka posouzení zboží coby tabákového výrobku podle zákona o spotřebních daních, nýbrž otázka sazebního zařazení podle celních předpisů.

[20] Podáním ze dne 21. 2. 2017 stěžovatel požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

[21] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že pracovník CTL naplnil cigaretovou dutinku pouze díky tomu, že použil jiný typ plničky dutinek než znalci, a to takový, který umožnil za pomoci fyzické síly rozdrtit jinak velké částice tabákového produktu SAC Jatim. Takto ovšem běžní spotřebitelé – kuřáci cigaret – nepostupují. SAC Jatim je nevhodnou náplní cigaretové dutinky, v obchodní síti se vůbec nevyskytuje a běžní spotřebitelé jej neužívají k plnění cigaretových dutinek. Kdyby byl náležitě zkoumán způsob hoření a tvorba popela z takové cigarety, vyšlo by najevo, že popel není porézní a není ve tvaru kuželu, jak je to u cigaret běžné, a že cigareta nakonec samovolně zhasne.

[22] Žalobce poukázal na skutečnost, že stěžovatel disponuje obdobnou plničkou dutinek jako znalec Staněk. Pokud by ji použil, pravděpodobně by měl stejné potíže jako znalec a dospěl by k obdobnému závěru, což by ovšem bylo v rozporu s jeho zájmem na výsledku řízení. Podle žalobce tak je třeba provést nestranné zkoumání ze strany třetí osoby. K postupu krajského soudu ohledně ustanovení znalce žalobce uvedl, že krajský soud umožnil účastníkům řízení se k tomuto záměru vyjádřit. Pokud nakonec od svého záměru ustanovit znalce Guckého upustil, nelze mu to vytýkat. Mohl sice o tomto postupu účastníky řízení vyrozumět, avšak za situace, kdy seznal, že jsou zde jiné vady řízení, pro které je třeba rozhodnutí žalovaného zrušit, mohl tak učinit.

[23] Podle žalobce nelze akceptovat přístup stěžovatele, že sazební zařazení zboží pro celní účely a zařazení zboží pro účely spotřební daně jsou rozdílné kategorie. Právě sazební zařazení v řadě případů ovlivňuje jeho daňové zařazení. Krajský soud správně poukázal na to, že je nemyslitelné, aby jedna právní norma definovala tabák ke kouření určitým způsobem a jiný předpis, v tomto případě celní sazebník, tomuto právnímu předpisu ve svém výkladu odporoval. Žalobce se proto ztotožnil se závěrem krajského soudu i se závazným názorem, který vyslovil pro další řízení. Závěrem žalobce zmínil, že rozhodnutí stěžovatele nemůže obstát už jen kvůli otázce penále z doměřeného cla, jak ostatně připomenul také krajský soud.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[24] 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 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 ustanovením § 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 přihlídnout z úřední povinnosti.

[25] Kasační stížnost je důvodná.

pokračování

[26] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná především o posouzení správnosti názorů a postupu krajského soudu v souvislosti s dokazováním při řešení otázky, do jaké položky KN má být zařazen tabákový produkt SAC Jatim.

[27] Žalovaný na str. 12 svého rozhodnutí označil SAC Jatim za produkt vyhovující definici uvedené v první větě vysvětlivek ke KN ve verzi 2011/C 137/01 (platné ke dni propuštění tohoto produktu do celního režimu volného oběhu zboží), k podpoložkám 2403 19 10 a 2403 19 90, tedy definici tabáku ke kouření položky 2403 KN, dle které je „*tabák ke kouření tabák, který byl nařezán nebo jinak rozdělen, zkeroucen nebo slisován do bloků, který se může kouřit bez dalšího průmyslového zpracování.*“ Žalovaný proto SAC Jatim ve shodě se stanoviskem celního úřadu č. j. 40465/2014-520000-21 k sazebnímu zařazení dospěl k závěru, že SAC Jatim je třeba zařadit do podpoložky 2403 19 90 KN.

[28] Žalobce naproti tomu tvrdí, že produkt SAC Jatim je nezpracovaný tabák, tabákový odpad, a měl by proto být podřazen pod položku 2401 KN.

[29] K právní povaze vysvětlivek ke KN, které jsou vydávány na základě čl. 9 odst. 1 písm. a) druhé odrážky nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 7. 1987, se Nejvyšší správní soud vyjádřil již např. v rozsudku ze dne 11. 2. 2016, č. j. 9 Afs 156/2015 – 35, v němž konstatoval, že „*za předpokladu, že jejich znění je v souladu s nařízením o celním sazebníku a jednotlivých položek KN, tyto vysvětlivky jsou legitimním prostředkem pro výklad kombinované nomenklatury. Nemají závaznou právní sílu, ale jsou významným vodítkem pro správné sazební zařazení dováženého zboží (viz např. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 19. 2. 2009, C-376/07, ve věci Kamino International Logistics BV, EU:C:2009:105, body 47 až 50; nebo též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2013, č. j. 2 Afs 85/2012 - 40).*“

[30] Mezi účastníky bylo doposud sporné především to, zda je možné SAC Jatim kouřit, což je logické, neboť způsobnost SAC Jatim ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování je jeden z rozhodujících znaků pro správné zařazení tohoto zboží do příslušné položky KN. V průběhu správního řízení žalobce předložil dva znalecké posudky, které dospěly k závěru, že SAC Jatim kouřit nelze, žalovaný naproti tomu vycházel z odborného posouzení CTL, která dospěla k opačnému závěru.

[31] Krajský soud měl za to, že tento rozpor bude třeba odstranit revizním znaleckým posudkem, a rozhodnutí žalovaného proto zrušil a uložil mu tento posudek obstatat. Nejvyšší správní soud při posouzení správnosti tohoto závěru krajského soudu, proti němuž stěžovatel brojí v kasační stížnosti, vycházel z relevantní judikatury správních soudů. V bodě 17 rozsudku ze dne 12. 5. 2010, č. j. 1 Afs 71/2009 – 113, zdejší soud uvedl, že „*nepochybně zkouška kouřením tabákového výrobku nemá žádnou vypovídací schopnost ve vztahu k chemickému složení tabákového výrobku umístěného v cigaretové dutince. Je však průkazná ve vztahu k některým jeho fyzikálním vlastnostem, které lze vnímat lidskými smysly bez jakýchkoliv odborných znalostí a dovedností. V prvé řadě z ní lze učinit závěr ohledně tvaru a rozměrů jednotlivých složek tabákového výrobku, tj. zda je možné umístit ho bez další úpravy (lámání, řezání apod.) do cigaretové dutinky. Dále vypovídá o tom, zda je možné tabákový výrobek bez problémů zapálit a jestli má takové vlastnosti a strukturu, že dále samovolně hoří (resp. doutná) až do konce. Zkouška tedy umožňuje zjistit, zda konečný spotřebitel je schopen naplnit cigaretovou dutinku tabákovým výrobkem bez náročnější manipulace, zapálit ho a vdechnout vznikající kouř (takto též výpověď svědka Ing. H.). Vypovídá rovněž o tom, zda tabákový výrobek plynule doutná i při přerušení tabu. Posouzení vyjmenovaných vlastností tabákového výrobku neklade na osobu receptora žádné požadavky týkající se odborných znalostí (srov. k tomu obdobně též rozsudek KS v Ostravě ze dne 4. 6. 2008, čj. 22 Ca 53/2007 - 50, publ. pod č. 1801/2009 Sb. NSS, s. 339; právní závěry tohoto rozhodnutí aproboval NSS svým rozsudkem ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 29/2008 - 75; obdobně též rozsudek ze dne 28. 8. 2009, čj. 7 Afs 86/2009 - 125,*

který hovoří o tom, že důkaz demonstrací kouření tabáku v jednacích síních je „racionální a účelný postup, jímž můžou být určité skutečnosti prokázány či vyvráceny“; všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná na www.nssoud.cz. “

[32] Nejvyšší správní soud se v rozsudku č. j. 1 Afs 71/2009 – 113 dále zabýval otázkou, zda rozpory v posudcích vskutku mohly být odstraněny provedením zkoušky kouření tabákových výrobků v cigaretové dutince. V bodě 30 až 32 konstatoval, že „okolnosti, za nichž je třeba přibrat do soudního řízení znalce, pregnantně vystihl Nejvyšší soud ČSR v rozsudku ze dne 3. 2. 1928, sp. zn. Zm II 383/27: Jest v povaze věci, že se znalci přibírají k tomu, by jednak pozorovali skutečnosti, jichž poznání předpokládá zvláštní odborné znalosti (nález), jednak, by z takovýchto pozorování vyvozovali znalecké úsudky (posudky), nikoli však, by sdělovali soudu své názory a úsudky o otázkách rázu právního neb o otázkách, k jichž správnému porozumění a řešení není zapotřebí odborných vědomostí nebo znalostí, nýbrž stačí, hledíc ku povaze okolností případu, úplně soudcovská zkušenost a znalost.“ (Vážný, sv. X, roč. 1928, s. 106, publ. pod č. 3075/1928). *Ve správním řízení vedle toho platí, že se znalec nepřibírá též tehdy, pokud správní orgán disponuje potřebnými odbornými znalostmi či si může opatřit odborné posouzení předmětných skutečností ze strany jiného správního orgánu (srov. k tomu dnes též § 56 nového správního řádu). Vychází se totiž z předpokladu, že úřední osoby mají dostatečné odborné znalosti, aby mohly samy posoudit odborné otázky vyskytující se v běžně vedených správních řízeních (viz Jemelka, L. - Pondělíčková, K. - Bohadlo, D. Správní řád. Komentář, 1. vydání, C. H. Beck, Praha 2008, s. 192; srov. též nálezy NSS ČSR ze dne 8. 1. 1924, sp. zn. 223/24, publ. in Boh. A, č. 3073/1924, s. 45, a nálezy ze dne 17. 5. 1920, sp. zn. 2883/20, publ. in Boh. A, č. 416/1920, s. 270). Jinými slovy, jestliže právní řád určitým orgánům přikazuje určité funkce, nutno jest míti za to, že jim také přiznává způsobilost, t. j. zejména takové znalosti a zkušenosti, aby tyto funkce mohli plnit“ (nálezy NSS ČSR ze dne 11. 6. 1926, sp. zn. 12.199, publ. in Boh. A, č. 5770/1926, s. 942).*

Posouzení otázky, zda dojde při přerušení tabu k uhasnutí cigarety vytvořené z předmětných tabákových výrobků, nevyžaduje žádné odborné znalosti. K objasnění této skutečnosti není třeba ustanovovat znalce, neboť dostatečně spolehlivé závěry lze učinit prostřednictvím zkoušky kouření tabákového výrobku v cigaretové dutince. Např. svědek Ing. H. uvedl, že je nekuřák a onu cigaretu přesto bez problémů vykouří. Tato zkouška je průkazná ve vztahu ke všem skutečnostem, ohledně nichž panuje v uvedených odborných posudcích rozpor... Při ní bylo zjištěno, že tabákové výrobky prodávané pod obchodní značkou Cézár a GOLEM EXTRA lze naplnit bez problémů a vynaložení zvláštního úsilí do cigaretové dutinky, vytvořenou cigaretu zapálit a postupně kouřit. Přitom přerušení tabu nepůsobí uhasnutí cigarety, která doutná i nadále.

Otázka, zda při přerušení tabu dojde k uhasnutí cigarety, a zda tedy lze tabákový výrobek bez dalších úprav užít ke kouření, byla v daném případě předmětem též odborného posouzení. Správní orgán hodnotí důkazy podle své úvahy každý jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti (§ 34 odst. 5 starého správního řádu). Nelze v obecné rovině říci, že by nálezy znaleckého (odborného) posudku měl vyšší důležitost než zkouška kouření tabákového výrobku v dutince. To platí tím spíše, že posouzení, zda cigareta při přerušení tabu uhasne, není otázkou znaleckou...“

[33] Z výše uvedeného vyplývá, že k odstranění výše uvedeného rozporu v posouzení otázky, zda lze kouřit SAC Jatim bez dalšího průmyslového zpracování, není třeba vypracovat revizní znalecký posudek a ustanovit znalce za účelem jeho vypracování, neboť dostatečně spolehlivý závěr lze učinit prostřednictvím zkoušky kouření tohoto tabákového výrobku v cigaretové dutince, k jejímuž provedení není třeba odborných znalostí. Nejvyšší správní soud k závěru o této povaze zkoušky kouření tabákového výrobku sice ve věci sp. zn. 1 Afs 71/2009 dospěl při řešení otázky kvalifikace zboží podle zákona o spotřebních daních, nikoli celního zařazení do příslušné položky KN. Jeho závěry jsou však plně aplikovatelné také v posuzované věci, jelikož § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních, kterým se v uvedeném rozsudku zdejší soud

pokračování

zabýval, obsahuje stejně jako výše uvedená vysvětlivka ke KN podmínku, že tabák je možné kouřit bez dalšího průmyslového zpracování. V posuzované věci je tudíž stejně jako ve věci sp. zn. 1 Afs 71/2009 potřebné posoudit způsobilost tabákového produktu ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování.

[34] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že krajský soud pochybil, když u jednání neprovedl zkoušku kouření SAC Jatim, pokud měl za to, že je třeba ověřit správnost skutkových zjištění provedených stěžovatelem. To platí tím spíše, že žalobce v žalobě výslovně zkoušku způsobilosti SAC Jatim ke kouření navrhl. Postup zvolený krajským soudem (vrácení věci do fáze správního řízení k vypracování revizního znaleckého posudku) nepovažuje Nejvyšší správní soud za správný také proto, že je procesně neekonomický, vede k prodloužení řízení a zavazuje jednu ze stran sporu k tomu, aby na svoje náklady vyhotovila znalecký posudek, kterého k vyřešení předmětné otázky (způsobilost SAC Jatim ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování) není zapotřebí, neboť jak již bylo uvedeno výše, nejedná se o odbornou znaleckou otázku. Nejvyšší správní soud proto plně přisvědčil námitce stěžovatele, že skutečnost, zda lze předmětný tabák kouřit za pomoci cigaretových plnicek, mohl krajský soud sám ověřit, pokud nepokládal za dostatečné zjištění skutkového stavu provedením této zkoušky v rámci ústního jednání v řízení před stěžovatelem. Jak již bylo zmíněno výše, důkaz demonstrací kouření tabáku v jednací síni je racionální a účelný postup. Tímto postupem, při kterém je třeba použít v České republice v prodejní síti běžně dostupné plničky cigaretových dutinek, krajský soud zároveň může ověřit, zda je přiměřeně zručný spotřebitel schopen si cigaretu vyrobit sám, a zda tedy produkt SAC Jatim je možno skutečně kouřit bez dalšího průmyslového zpracování. V této souvislosti Nejvyšší správní soud poznamenává, že stěžovatel při dokazování způsobilosti SAC Jatim ke kouření postupoval řádně a pečlivě, neboť se rozpory v této otázce mezi odborným posouzením CTL a znaleckými posudky předloženými žalobcem pokusil odstranit při ústním jednání konfrontací mezi pracovníky CTL a znalci. Stěžovatel rovněž přezkoumatelně a srozumitelně zdůvodnil, proč při posouzení zařazení SAC Jatim do příslušné položky KN vycházel z odborného stanoviska CTL, nikoli znaleckých posudků předložených žalobcem. Zda ovšem je posouzení rozhodné otázky sazebního zařazení zboží správné, ponechává nyní Nejvyšší správní soud bez odpovědi, neboť touto otázkou se nejprve bude muset zabývat krajský soud.

[35] Z výše již zmíněného 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. Nejvyšší správní soud má za to, že ani k posouzení toho, zda SAC Jatim byl upraven některým z výše zmíněných druhů úprav, není třeba odborných znalostí a vypracování znaleckého posudku a postačí na základě vzhledu a způsobu zpracování SAC Jatim posoudit, zda tento produkt byl upraven ve smyslu znění výše uvedených vysvětlivek. K tomu, jakým způsobem byl SAC Jatim zpracován, se navíc žalobcem předložené znalecké posudky a CTL již shodně vyjádřily v tom směru, že se jedná o odřapíkový tabák.

[36] Nejvyšší správní soud na tomto místě považuje za vhodné poukázat na řízení o předběžné otázce vedené u Soudního dvora Evropské unie ve věci C-638/15. Předběžné otázky, které SDEU v této věci (*Eko-Tabak s. r. o. proti Generálnímu ředitelství cel*) předložil Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 26/2015 – 29, se sice netýkají zařazení zboží do položky KN, nýbrž výkladu směrnice Rady 2011/64/EU o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků. Článek 5 bod 1 písm. a) této směrnice, na jehož výklad se Nejvyšší správní soud mimo jiné dotazuje, zní: *pro účely této směrnice se za tabák ke kouření považují:*

řezaný nebo jinak dělený tabák, kroucený nebo lisovaný do desek a vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování. Tento článek směrnice tedy vymezuje pojmové znaky tabáku ke kouření v podstatě totožně jako znění výše uvedených vysvětlivek k položce 2403 KN. Závěry k nimž SDEU v této věci dospěje tak mohou být relevantní také pro posouzení této věci, což je patrné z doposud vydaného stanoviska generálního advokáta Nilse Wahla, předneseného dne 15. prosince 2016, v jehož v bodě 22 se uvádí, že pojem „jinak dělený“ musí při správném výkladu zahrnovat částečně odřapíkové tabákové listy. „*Tento postup totiž vyžaduje, aby byl list alespoň částečně v půli roztržen, a to ve větší či menší míře v závislosti na fyziologii listu, po čemž zbudou dvě poloviny, které mohou zůstat spojeny částí čepele listu.*“. V bodě 39 svého stanoviska pak generální advokát k termínu „*vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování*“ použitému v čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2011/64/EU uvádí, 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.*“

[37] Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítal nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, kterou spatřoval v tom, že se krajský soud nevypořádal s návrhem žalobce na provedení demonstrace kouření a s tím, proč nebyl proveden důkaz znaleckým posudkem znalce RNDr. Tomáše Guckého, Ph.D. Nejvyšší správní soud k této argumentaci stěžovatele uvádí, že krajský soud se k těmto otázkám v kasační stížností napadeném rozsudku vskutku výslovně nevyjádřil. Krajský soud však zdůvodnil svůj závěr o nutnosti dalšího znaleckého zkoumání a uložil žalovanému (jehož rozhodnutí zrušil) vypracovat revizní znalecký posudek, z čehož zároveň vyplývá, byť to krajský soud výslovně neuvedl, že nepovažoval za nutné provést u jednání důkaz způsobilosti SAC Jatim ke kouření navržený žalobcem a ustanovit znalce za účelem posouzení této otázky. Tento postup krajského soudu sice není správný, jak již bylo uvedeno výše, avšak nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelnost rozsudku nezpůsobuje ani to, že krajský soud neustanovil znalce z oboru tabák RNDr. Tomáše Guckého, Ph. D. Za situace, kdy krajský soud přípisem ze dne 2. 12. 2016, č. j. 10 Af 45/2015 – 50, účastníky řízení informoval o svém záměru ustanovit tohoto znalce a požádal je o zaslání otázek na znalce ve lhůtě 1 týdne, však bylo pro přesvědčivost rozsudku vhodné, aby se krajský soud výslovně vyjádřil také k tomu, proč uvedeného znalce nakonec neustanovil.

[38] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, v níž krajskému soudu vytýkal nesprávné právní posouzení spočívající v tom, že otázku sazebního zařazení dováženého zboží podle celních předpisů spojil s definicí tabákového výrobku podle zákona o spotřebních daních. Krajský soud totiž výslovně uvedl, že si je vědom toho, že produkt SAC Jatim neposuzuje ve smyslu zákona o spotřebních daních. Krajský soud tedy odlišil, nikoli spojil, jak tvrdí stěžovatel, celní a daňové zařazení zboží a v rámci své argumentace hodnotovou bezrozporností právního řádu poukázal na definice uvedené v zákoně o spotřebních daních pouze na podporu svého již dříve přijatého závěru, že je nutno nechat vypracovat revizní znalecký posudek.

[39] Závěrem považuje Nejvyšší správní soud za vhodné vyjádřit se k otázce penále z doměřeného cla uloženého žalobci, přestože na tuto otázku upozornil pouze žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti a stěžovatel v tomto ohledu nic nenamítal.

[40] K povaze penále dle § 251 daňového řádu rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, č. 3348/2016 Sb. NSS, judikoval, že „*penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007*

pokračování

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 (č. 209/1992 Sb.).“ Soud je tedy v řízení o žalobě v oblasti správního trestání povinen z úřední povinnosti zohlednit změnu zákona ve prospěch pachatele – tento závěr potvrdil rozšířený senát v usnesení 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, kdy zákon, kterého bylo použito, byl po právní moci správního rozhodnutí změněn nebo zrušen, je povinen přihlídnout ke 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“.

[41] Krajský soud tedy postupoval správně, když žalovaného zavázal zohlednit aktuální právní úpravu, tj. celní zákon č. 242/2016 Sb., který dle § 73 tohoto zákona nabyl účinnosti dnem jeho vyhlášení (tj. dne 29. 7. 2016), s výjimkou ustanovení § 56 odst. 2 písm. d), jež nabylo účinnosti dnem 1. září 2016, a který ve svém § 22 uvádí, že *z částky doměřeného cla penále nevznikne*. Krajský soud však své úvahy v tomto směru již dále nerozváděl s poukazem na svůj předchozí závěr o zrušení rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud má s přihlédnutím k výše uvedenému za to, že vzhledem ke zrušení možnosti uložit penále z doměřeného cla je zjevné, že rozhodnutí žalovaného v tomto ohledu neobstojí, neboť (mimo jiné) potvrdilo rozhodnutí celního úřadu o uložení penále. Rozhodnutí žalovaného tedy bude nutné z tohoto důvodu zrušit, i pokud by po doplnění dokazování před krajským soudem vyšlo najevo, že SAC Jatim byl správními orgány zařazen do správné položky KN.

[42] V posuzované věci stojí zrušující výrok kasační stížností napadeného rozsudku krajského soudu na nesprávných důvodech souvisejících s postupem krajského soudu v řízení o žalobě. Nejedná se tak o situaci, kdy by závěry krajského soudu obsažené v odůvodnění rozsudku obstály v podstatné míře, což by Nejvyššímu správnímu soudu umožnilo částečně nesprávné důvody uvedené krajským soudem korigovat a kasační stížnost zamítnout (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbylo než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, neboť stojí na nesprávných důvodech, přestože samotný zrušující výrok krajského soudu je správný s ohledem na výše popsanou změnu právní úpravy v oblasti ukládání penále z doměřeného cla.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[43] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[44] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Na krajském soudu tak bude, aby se věcí znovu meritorně zabýval, posoudil otázku způsobilosti SAC Jatim ke kouření na základě podkladů obsažených ve spisech a případně provedl zkoušku v rámci jednání před soudem, a aby poté posoudil do jaké položky KN je toto zboží třeba zařadit. Krajský soud se vypořádá také s ostatními námitkami vznesenými žalobcem, přičemž přihlídně ke změně právní úpravy v oblasti penále z doměření cla.

[45] O žádosti stěžovatele o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti již Nejvyšší správní soud nerozhodoval. Dospěl totiž k závěru, že o ní není třeba rozhodovat, jelikož bez zbytečného odkladu rozhodl o kasační stížnosti samotné.

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

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

V Brně dne 14. března 2017

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu