



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň Mgr. Kateřiny Bednařikové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **Eko-Tabak, s. r. o.**, se sídlem Branická 213/53, Praha 4, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2015, č. j. 5841/2015-900000-304.2,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 6. 2. 2015, č. j. 5841/2015-900000-304.2 (dále jen „napadené rozhodnutí“), vydaným podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalovaný změnil platební výměr Celního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 5. 2014, č. j. 34769/2014-520000-3, tak, že část výroku označenou jako „Výpočet vyměřené daně“ nahradil novým změnám, v němž opravil chybu v zaokrouhlení množství vybraných výrobků a dále doplnil správcem daně nezapočítané množství již prodaného tabáku podle knihy denního prodeje, přičemž celková daňová povinnost na spotřební dani z tabákových výrobků podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon

o spotřebních daních“), za zdaňovací období únor 2013 činila nově 660.223 Kč (oproti 622.837 Kč vyměřeným původně platebním výměrem).

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce včasnou žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.

Žalobce považuje napadené rozhodnutí za rozporné s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a s § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních. Žalobce uvedl, že nesouhlasí se závěry žalovaného, který podřadil tabákové listy pod § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních jako tabák ke kouření. K tomu, aby mohly být tabákové listy podřazeny pod citované ustanovení, musely by být naplněny podmínky tohoto ustanovení, a sice že tento výrobek je možno kouřit a že je upraven pro prodej konečnému spotřebiteli.

Podle žalobce nelze souhlasit s tím, že „*možností kouřit*“ je třeba rozumět způsobilost materiálu ke kouření, dosažitelnou podle žalovaného jednoduchou manipulací při absenci znehodnocení tohoto materiálu. Nelze připustit interpretaci žalovaného, který zařadil tabákové listy do kategorie tabáku ke kouření podle § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, i když v době posuzování nepochybně způsobilé ke kouření nebyly, pouze na základě toho, že je zde možnost *pro futuro* tyto tabákové listy upravit ke kouření, např. nařezáním, nadrcením. Interpretace provedená žalovaným nemá podle žalobce oporu ve výkladu gramatickém, logickém, systematickém ani teleologickém. Pokud by byla interpretace žalovaného akceptována, znamenalo by to, že by bylo možné zatížit spotřební daní sušené tabákové listy kdykoliv (dle svévole celních orgánů). Žalobce připomněl čl. 11 odst. 5 Listiny, podle kterého může být předmětem zdanění pouze to, co je jako předmět daně vymezeno v příslušné právní normě. Předmět daně nelze rozšiřovat extenzivním způsobem.

Žalobce je přesvědčen, že vybraným výrobkem musí být dotčená věc v okamžiku, kdy je její způsobilost jako předmět daně posuzována v rámci správy daní. Podle žalobce musí mít tedy posuzovaný výrobek definované určující vlastnosti (možnost materiál kouřit) v okamžiku, kdy je jako předmět daně posuzován. Podle logického a teleologického výkladu dospěl žalobce k názoru, že pokud není možné posuzovaný výrobek kouřit v okamžiku jeho zjištění celními orgány, nelze jej pod § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních podřazovat.

Žalobce tvrdí, že žalovaný *contra legem* stanovil další kritérium zařazení výrobků do kategorie tabáku ke kouření podle § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, a sice, že k tomu, aby předmětný výrobek nebyl posouzen jako vybraný výrobek, musel by být v okamžiku zjištění celními orgány znehodnocen tak, aby jej v budoucnu nebylo možné kouřit, resp. pro kouření upravit. Žalovaný tím zasáhl do zákonné úpravy kategorizace vybraných tabákových výrobků svévolným a intenzivním způsobem a přisvojil si pravomoci moci zákonodárné. Žalovaný svojí extenzivní interpretací sporné právní normy v rozporu s právem vytvořil fiktivní kategorii vybraného výrobku (tabáku ke kouření), který sám svévolně vymezil užitím zákonem nedefinovaného a nezamýšleného kritéria, a to „*absence znehodnocení ke kouření*“.

Pro účely výkladu § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních odkázal žalobce pro srovnání na § 101 odst. 3 písm. a) bod 2 a 3 téhož zákona, kde je přímo zákonodárcem stanoveno, že cigaretami se rozumí tabákové provazce, které se *jednoduchou nepřímýslou manipulací* dají upravit ke kouření (vložením do cigaretových dutinek, zabalením

do cigaretového papíru). Vzhledem k tomu, že § 101 odst. 6 *in fine* citovaného zákona nepředvídá, že možnost kouření výrobku má být spojena s jednoduchou neprůmyslovou manipulací, pak ji nelze takto dovozovat, jak učinil žalovaný. Výklad celních orgánů je neakceptovatelný a nepřipustně extenzivní. Výklad citovaného ustanovení přijatý žalovaným by *ad absurdum* znamenal, že se musí všem držitelům, resp. vlastníkům, zdanit spotřební daní veškerý tabák ve formě tabákových listů, což celní orgány zjevně nečiní.

Podle žalobce žalovaný hodnotil opatřené důkazy v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Jde o důkazy samotným předmětem sporu (tj. tabákové listy), znaleckým posudkem č. 1/25/2013 znalce J. S. a protokoly o zkoušce vyhotovené celně technickou laboratoří. Provedené důkazy totiž dokazují, že žalobce předmětný tabák skladoval při jeho zjištění celními orgány dne 15. 2. 2013 a dne 25. 2. 2013 v takovém stavu a při takových vlastnostech, že jej nebylo možné kouřit. Podle žalobce postupovaly celní orgány protiprávně, když vyslovily zdanění jeho majetku na základě tvrzení, že tabák je možné kouřit, přičemž tento závěr učinily až poté, co tabákové listy vlastní manipulací v celně technické laboratoři ke kouření uzpůsobily, a to nařezáním. Žalobce uvádí, že tabák ke kouření a cigarety, které jsou zdaňovány spotřební daní, uváděny na trh a prodávány konečnému spotřebiteli, jsou do finální podoby formovány také nařezáním. Jde o proces, při kterém jsou ze sušených fermentovaných tabákových listů nařezáním vytvořena vlákna tabáku, což je zásadní a stěžejní operace pro to, aby bylo možno tabák posoudit již nikoliv jako nezpracovaný, který spotřební dani nepodléhá, ale jako tabák ke kouření, protože právě nařezání sušených tabákových listů na vlákna umožňuje kouření. Při argumentaci *ad absurdum* by výklad celních orgánů znamenal, že by mohly zdaňovat spotřební daní tabák v jakékoliv formě, tj. i např. ve formě rostliny rostoucí na soukromé zahradě na ploše půl hektaru, neboť u takových rostlin by nebylo lze *pro futuro* absolutně vyloučit, že budou sklizeny, usušeny a v domácích podmínkách pěstitelům nařezány a vykouřeny.

Žalobce rozporuje výklad žalovaného k § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřební dani, třetí hypotéze této normy „*a je upravený pro prodej konečnému spotřebiteli*“, a tvrdí, že předmětný tabák nebyl upraven k prodeji konečnému spotřebiteli. Tabák byl skladován v krabicích o velikosti 80 x 80 x 190 cm, odděleně od prostor prodejny, tedy v prostorech, kam nemá spotřebitel přístup. Takové uložení tabáku nelze považovat za úpravu pro konečného spotřebitele. Za takovou úpravu by bylo možné považovat zabalení výrobku do jednotkových balení např. po 150 gramech. Podle žalobce nebyla zákonná podmínka „úpravy pro prodej konečnému spotřebiteli“ naplněna.

Žalobce poukazuje na to, že již v odvolání argumentoval porušením jeho právní jistoty a legitimního očekávání, neboť nezpracovaný tabák stejných vlastností a charakteru jako ten, který byl nyní zdaněn, byl daňovými orgány zajištěn a následně uvolněn se závěrem, že se nejedná o vybraný výrobek (rozhodnutí správních orgánů o zajištění ze dne 9. 5. 2013, č. j. 13483-9/2013-520000-31, a ze dne 17. 6. 2013, č. j. 14254-8/2013-520000-31). Argumentaci, kterou žalovaný odmítl tuto odvolací námitku, považuje žalobce za nepřipadnou. Zdanění předmětného tabáku považuje žalobce za nezákonné, když celní orgány v jiných řízeních přistoupily k uvolnění zajištěného tabáku žalobci v situaci, kdy uvolněný tabák měl nezpochybnitelně stejné vlastnosti a charakter jako ten, u něhož bylo nyní vysloveno zdanění. Žalobce odmítá argumentaci žalovaného založenou na tom, že na předmětné množství tabáku uloženého ve velkoobjemových krabicích ve skladu, kam neměl konečný spotřebitel přístup a kterýžto tabák nebyl nabízen k prodeji, je třeba nahlížet odlišně než na skladování tabáku, který byl v jiném případě zajištěn a následně uvolněn. Žalobce poukazuje na narušení zásady právní jistoty a legitimního očekávání.

Odkaz žalovaného na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 3. 2012, č. j. 22 Af 36/2010 – 299, považuje žalobce za nepřipadný, neboť se týkal tabáku zcela jiných vlastností a charakteru. Žalobce poukázal též na to, že judikatura nemá v ČR precedenční charakter.

Žalobce dále namítal, že celní orgány aplikací § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních porušily komunitární právo, neboť k újmě žalobce aplikovaly kategorii tabákového výrobku, kterou komunitární právo ve směrnici Rady č. 2011/64/EU, o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků (kodifikované znění) (dále jen „směrnice 2011/64/EU“) neobsahuje. Žalobce odkazuje na čl. 2, 3, 4, 5 a 8 preambule směrnice Rady č. 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice 2008/118/ES“).

Žalobce konstatoval, že čl. 1 odst. 3 písm. a) směrnice 2008/118/ES nelze aplikovat tak, jak učinil žalovaný. Oprávněním členských států „*vybírat daně z výrobků jiných než zboží podléhající spotřební dani*“ je nutno při gramatickém a logickém výkladu rozumět možnost zatížit zboží, podléhající spotřební dani, též jinými daněmi od spotřební daně odlišnými. Ustanovení § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních nenachází odraz ve směrnici 2011/64/EU. Aplikaci tohoto vnitrostátního ustanovení nelze za takové situace opírat ani o čl. 1 odst. 3 písm. a) směrnice 2008/118/ES, jak učinil žalovaný. Výklad žalovaného by šel i proti cílům směrnice, vyjádřeným v její preambuli, a sice proti harmonizaci postupů a legislativy v členských státech při vybírání spotřebních daní.

Žalobce zopakoval, že směrnice 2011/64/EU (která nahradila dříve platnou směrnici Rady č. 95/59/ES, o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků) neobsahuje kategorii tabákových výrobků (tabáku ke kouření) stejnou či srovnatelnou s kategorií, obsaženou v § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních. Výčet tabákových výrobků uvedený v čl. 2 až 5 směrnice 2011/64/EU je přitom taxativní. Z toho důvodu se žalobce dovolává přímé aplikace směrnice 2011/64/EU, neboť vnitrostátní právo musí být vykládáno v souladu s komunitární právem a v případě nesouladu vnitrostátního předpisu se směrnicí, jsou dány podmínky pro přímou aplikaci směrnice. Podle žalobce celní orgány aplikací § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních porušily komunitární právo, neboť národní právní úprava je v kolizi s relevantní právní úpravou Evropské unie.

Žalovaný ve svém vyjádření setrval na svém právním názoru předestřeném v napadeném rozhodnutí, a proto navrhl žalobu zamítnout pro nedůvodnost.

Žalovaný svůj závěr o „možnosti kouření“ ve smyslu § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních shledává logickým a správným. Účelem této úpravy je zejména zamezení daňovým únikům tím, že spotřebitelům budou nabízeny pod záminkou jiného využití tabákové výrobky, které je možné kouřit. Žalovaný při svém výkladu vycházel zejména z povahy předmětného zboží, ze smyslu a předmětu zákona a z judikatury Krajského soudu v Ostravě, kterou shledává příslušnou i pro danou věc.

Žalobcův odkaz na definici cigaret podle § 101 odst. 3 písm. a) bod 2 a 3 zákona o spotřebních daních je nepřipadná, neboť se jedná o definici jiného tabákového výrobku; jeho výklad ve vztahu k podmínce jednoduché neprůmyslové manipulace není s to vyvrátit argumentaci žalovaného.

Zjistí-li orgány celní správy, že nezdaněné tabákové listy jsou prodávány či skladovány za účelem prodeje, s ohledem na jejich vlastnosti a způsob nakládání, činí veškerá opatření nutná k nápravě, přičemž každý případ posuzují individuálně.

Námítky žalobce směřující vůči porušení § 8 daňového řádu považuje žalovaný za nepodložené. V případě žalobce je podstatné pouze to, že žalobce jako prodejce nabízel konečným spotřebitelům výrobek určený k jiným účelům než ke kouření, který bylo možné současně kouřit a který byl upraven pro prodej konečnému spotřebiteli. Tyto závěry žalovaného mají oporu ve spisovém materiálu.

Námítky žalobce ve vztahu k otázce, zda předmětný tabák byl či nebyl upraven pro prodej konečnému spotřebiteli, považuje žalovaný s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí za nedůvodné. Sklad žalobce sloužil ke skladování zboží nabízeného v přilehlé provozovně; k prodeji byly nabízeny tabákové listy ve stejném stavu, v jakém byly skladovány, pro účel prodeje neprocházely tyto listy žádnou úpravou a z tohoto důvodu je možné na toto zboží nahlížet jako na zboží upravené pro prodej konečnému spotřebiteli.

Podle názoru žalovaného nedošlo k narušení právní jistoty žalobce a jeho legitimního očekávání. V nyní posuzované věci se jednalo o skutkově odlišný případ než v případech minulých.

Námítku porušení komunitárního práva považuje žalovaný za nedůvodnou a setrvává na svém právním výkladu předestřeném v napadeném rozhodnutí. Podle směrnice 2008/118/ES je možné, aby členské státy zatížily spotřební daní i jiné zboží, které není touto směrnicí definováno. Tyto závěry nejsou podle žalovaného v rozporu ani se směrnicí 2011/64/EU.

Ze správního spisu vyplynuly pro nyní projednávanou věc následující podstatné skutečnosti: Dne 15. 2. 2013 a 25. 2. 2013 bylo v provozovně žalobce na adrese České Budějovice, N. Frýda 1241/13, provedeno místní šetření podle § 80 a násl. daňového řádu. O těchto místních šetřeních byly sepsány protokoly č. j. 11444/2013-520000-31 a 13292/2013-520000-31. Předmětem kontroly byl prodej tabákových listů.

V průběhu místního šetření dne 15. 2. 2013 byly ze skladovaných tabákových listů odebrány vzorky: 520301-13-02-0006 – MAHOGANY GOLD B a 520301-13-02-008 – HALFZWARE SHAG. Při tomto místním šetření bylo podle § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních celkem 177,206 kg vybraných výrobků zajištěno. Dne 20. 2. 2013 bylo pod č. j. 11444-4/2013-520000-31 vydáno rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků – tabákových výrobků v množství 177,206 kg, které dne 15. 2. 2013 žalobce skladoval a nabízel k prodeji ve své provozovně, kde proběhlo popsání místního šetření. Oznámením ze dne 20. 2. 2013, č. j. 11444-5/2013-520000-31, zahájil správce daně podle § 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních řízení o zajištěných vybraných výrobcích za účelem prokázání, zda s těmito vybranými výrobky bylo nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních. Dne 4. 4. 2013 provedla celně technická laboratoř zkoušku odebraných vzorků za účelem posouzení, zda se jedná o tabák ke kouření. Výsledky této zkoušky byly zaznamenány v protokolech o zkoušce ze dne 4. 4. 2013, č. j. 9464/2013-900000-020 a č. j. 9462/2013-900000-020. Dne 16. 4. 2013 byl žalobce seznámen s výsledky rozboru vzorků (protokol č. j. 7091/2013-520000-31). Dne 20. 6. 2013 předložil žalobce jím zadaný znalecký posudek č. 1/25/2013 ze dne 17. 6. 2013, ze kterého se mimo jiné podává,

že zkoumané vzorky nejsou tabákem ke kouření, že je nelze bez další úpravy kouřit a že se jedná o běžně obchodovatelnou tabákovou surovinu, která je po dalším zpracování použitelná při výrobě tabákových výrobků.

V průběhu šetření dne 25. 2. 2013 byl ze skladovaných tabákových listů American Blend odebrán vzorek č. 520301-13-02-011 v množství 3 x 2 kg. Při tomto místním šetření bylo podle § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních zajištěno celkem 93,23 kg tabákových listů MAHOGANY GOLD B a 110,5 kg tabákových listů AMERICAN BLEND. Dne 27. 2. 2013 bylo pod č. j. 13292-4/2013-520000-31 vydáno rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků – tabákových výrobků v množství 203,73 kg, které dne 25. 2. 2013 žalobce skladoval a nabízel k prodeji ve své provozovně, kde proběhlo popsání místního šetření. Oznámením ze dne 27. 2. 2013, č. j. 13292-5/2013-520000-31, zahájil správce daně podle § 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních řízení o zajištěných vybraných výrobcích za účelem prokázání, zda s těmito vybranými výrobky bylo nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních. Dne 4. 4. 2013 a 17. 4. 2013 provedla celně technická laboratoř zkoušku odebraných vzorků za účelem posouzení, zda se jedná o tabák ke kouření. Výsledky této zkoušky byly zaznamenány v protokolu o zkoušce ze dne 4. 4. 2013, č. j. 10794/2013-900000-020 a v protokolu ze dne 17. 4. 2013, č. j. 12341/2013-900000-020. Dne 16. 4. 2013 byl žalobce seznámen s výsledky rozboru vzorků (protokol č. j. 7091/2013-520000-31). Dne 20. 6. 2013 předložil žalobce jím zadáný znalecký posudek č. 1/25/2013 ze dne 17. 6. 2013, ze kterého se mimo jiné podává, že zkoumané vzorky nejsou tabákem ke kouření, že je nelze bez další úpravy kouřit a že se jedná o běžně obchodovatelnou tabákovou surovinu, která je po dalším zpracování použitelná při výrobě tabákových výrobků.

Dne 15. 8. 2013 vydal správce daně pod č. j. 11444-10/2013-520000-3, rozhodnutí, ve kterém uložil žalobci podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních propadnutí vybraných výrobků – tabákových výrobků v množství 177,206 kg, zajištěných rozhodnutím správce daně ze dne 20. 2. 2013, č. j. 11444-4/2013-520000-31, neboť bylo prokázáno, že s vybranými výrobky bylo nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Při místním šetření byla provedena fotodokumentace provozovny a celého procesu prodeje vybraných výrobků. Nabízené vybrané výrobky byly v provozovně prodáváčkou k prodeji připravovány do příručních plastových boxů o objemu cca 30 litrů. Příruční boxy plnila prodáváčka vybranými výrobky, které k prodeji připravovala, a to tak, že vybrané výrobky ručně rozdělávala z velkoobchodního balení (kartonové bedny o rozměrech 80x80x190 cm) ze slisovaného bloku do načebraného stavu. To prováděla v příručním skladu, který sousedí s provozovnou. Z naplněných příručních boxů prodáváčka zákazníkům (konečným spotřebitelům) navážila pomocí elektronické váhy poptávané množství vybraných výrobků. Zákazníci zvážené vybrané výrobky zaplatili a převzali spolu s plastovým sáčkem. Zakoupené vybrané výrobky zákazníci sami vysypali do přístroje postaveného na pultě (kovová elektrická řezačka s názvem TREZO HV – jednoduchý stroj s konstrukcí obdobnou kancelářským skartovačům papíru s řezacím mechanismem nastaveným tak, aby výsledné nařezané částice tabáku měly velikost od 1 do 2 mm), odkud do násypky pod řezacími noži vypadal nařezaný tabák, který byl pak nasypán od připraveného plastového sáčku. V průběhu kontroly se do provozovny dostavil jednatel žalobce, který uvedl, že prodávané zboží nepovažuje za tabák ke kouření, že jde o tabákové listy určené k dekoračním a jiným účelům, např. k hnojení rostlin a k provonění bytových interiérů.

Dne 9. 9. 2013 vydal správce daně pod č. j. 13292-12/2013-520000-31, rozhodnutí, ve kterém uložil žalobci podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních propadnutí vybraných výrobků – tabákových výrobků v množství 203,73 kg, zajištěných rozhodnutím

správce daně ze dne 27. 2. 2013, č.j. 13292-4/2013-520000-31, neboť bylo prokázáno, že s vybranými výrobky bylo nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Při místním šetření byla provedena fotodokumentace provozovny a celého procesu prodeje vybraných výrobků. Při opakované kontrole bylo zjištěno, že prodavačka v provozovně zákazníkům na základě ústní objednávky prodává z větších černých plastových boxů do malých plastových boxů zboží na váhu, spolu s plastovým sáčkem. Zákazníci si sami vysypali nakoupené zboží do elektrického přístroje postaveného na pultě (kovová řezačka s názvem TREZO HV), odkud do násypky pod řezacími noži vypadal řezaný tabák. V průběhu kontroly se do provozovny dostavil jednatel žalobce, který uvedl, že zboží je ve vlastnictví žalobce. Zboží bylo dopraveno od výhradního dodavatele (společnosti Italien Flair) a na provozovnu bylo dovezeno 120 kg American Blend a 100 kg Mahogany Gold B. Nabývací doklady ke zboží nebyly předloženy. Jednatel žalobce pak uvedl, že zboží je prodáváno za účely dekoračními, dále např. ke hnojení a provonění interiéru.

V odůvodnění obou rozhodnutí správce daně popsal zjištěné skutečnosti v rámci jednotlivých místních šetření a konstatoval výsledky zkoušek provedených celně technickou laboratoří. Bylo zjištěno, že se jedná o směs tvořenou sušenými plošnými nepravidelnými částečně odřapíkovanými i neodřapíkovanými částmi tabákových listů i celými tabákovými listy; ve směsi jsou dále části žil, žíly se zbytky tabákové laminy, nepravidelné zlomky tabákové laminy. Bylo konstatováno, že posuzovaný vzorek vzhledem k jeho struktuře nelze kouřit bez další úpravy. Vzorek v předloženém stavu nelze ubalit do formy cigarety, naplnit do cigaretové dutinky ani do lulky (viz nakuřovací zkouška). Celně technická laboratoř provedla se vzorky dvě jednoduché úpravy:

- Kusy laminy byly na kuchyňském prkénku nařezány ostrým nožem na vlákna šířky 1 až 2 mm. Takto laicky upravený vzorek byl naplněn do cigaretové dutinky i do dýmky a bylo možno jej kouřit.

- Část vzorku byla vložena do komerčního mixéru a několik sekund drcena. Takto upravený vzorek byl naplněn do cigaretové dutinky a vykouřen.

Mezi dalšími vlastnostmi posuzovaných vzorků byla konstatována jejich vyšší kvalita, odpovídající tabáku užívanému v cigaretách nebo dýmkových směsích. Dále bylo konstatováno, že zkoumané vzorky prošly procesem částečného odřapíkování, prošly procesem primárního sušení a následného řízeného vlhčení (mají vlhkost odpovídající vlhkosti běžně prodávaného tabáku ke kouření). Rovněž bylo zjištěno, že výrobek prošel řízeným procesem fermentace, jakožto základním výrobním procesem u tabáku, produkovaného za účelem kouření, a že výrobek lze v domácích podmínkách jednoduchým laickým, resp. neprůmyslovým způsobem běžně dostupnými prostředky (např. kuchyňský nůž, váleček, domácí mixér) dělit (řezat, drtit, krájet) tak, že takto dělenými částmi lze poté bez problému naplnit papírovou cigaretovou dutinku nebo dýmku či lulku a tabák následně kouřit. Správce daně provedl a vypořádal důkaz znaleckým posudkem předloženým žalobcem. Správce daně se na základě shromážděných důkazů neztotožnil s tvrzením znalce, že vzorky tabáku jsou běžně obchodovatelnou tabákovou surovinou, která je po dalším zpracování použitelná při výrobě tabákových výrobků. Správce daně měl na základě zjištění celně technické laboratoře a také ze způsobu prodeje tabákových výrobků za jednoznačně prokázané, že pouhou jednoduchou zpracovatelskou úpravou, spočívající v nařezání tabákových výrobků bez asistence dalších osob, získá konečný spotřebitel kvalitní tabák ke kouření.

Správce daně zhodnotil zajištěné výrobky jako vybrané výrobky – tabákové výrobky podle § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních. Skutečnost, že výrobek je určen k jinému účelu než ke kouření, vyplynula ze samotného tvrzení žalobce. Splnění podmínky, že výrobek je možné kouřit, vyplývá z protokolů o zkoušce zpracovaných celně technickou laboratoří. Vzorek sice není možné kouřit bez další úpravy, ale po jednoduché úpravě nařezáním či nadrcením bylo možné vzorek naplnit do cigaretové dutinky, do lulky či jej zabalit do cigaretového papírku a kouřit. Splnění kritéria, že výrobek je upravený pro prodej konečnému spotřebiteli, odůvodnil správce daně tím, že výrobek je skutečně konečnému spotřebiteli prodáván na váhu, přičemž si zákazník určí, kolik si nechá tohoto tabákového výrobku z balení nebo z nádoby, v níž je skladován, odvážit. Nabízené a prodávané tabákové výrobky svou úpravou nevylučují prodej konečnému spotřebiteli. Správce daně uzavřel, že zajištěné výrobky jsou tabákovými výrobky podle § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, které byly skladovány bez dokladu podle § 5 téhož zákona, přičemž se nejednalo o vybrané výrobky pro osobní potřebu ani nebylo prokázáno jejich oprávněné nabytí za ceny bez daně.

Proti uvedeným rozhodnutím o propadnutí vybraných výrobků podal žalobce odvolání s námitkami obdobného charakteru jako v podané žalobě.

Dne 25. 3. 2014 vydal žalovaný pod č. j. 15706/2014-900000-304.2 podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu rozhodnutí, kterým k odvolání žalobce změnil prvostupňové rozhodnutí správce daně tak, že ve výroku rozhodnutí za slova „tabákových výrobků v množství 177,206 kg“ doplnil slova „ve vlastnictví společnosti Eko-Tabak, s. r. o., Kamenný Újezd, Budějovická 508, PSČ 373 81, IČ: 28109775“. V ostatním ponechal rozhodnutí beze změny. Dne 18. 3. 2014 vydal žalovaný pod č. j. 14113/2014-900000-304.2 podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu rozhodnutí, kterým k odvolání žalobce změnil prvostupňové rozhodnutí správce daně tak, že ve výroku rozhodnutí za slova „tabákových výrobků v množství 203,73 kg“ doplnil označení žalobce stejným způsobem.

V obou případech žalobce v odvolání předně nesouhlasil s aplikací § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních na jeho případ, neboť pro to podle něj nebyly splněny podmínky. Žalovaný konstatoval, že s ohledem na způsob prodeje (přímý prodej konečným spotřebitelům), balení zakoupeného tabáku (absence upozornění na škodlivost kouření) a prohlášení žalobce o účelu použití, lze vycházet z toho, že propadnuté vybrané výrobky nebyly předně prodávány za účelem kouření. Přitom však s ohledem na vlastnosti a charakter prodáváného zboží a vzhledem k výsledku analýzy celně technické laboratoře, je zřejmé, že jednoduchou manipulací bylo lze tabák upravit tak, aby jej bylo možné kouřit. Žalovaný dospěl k závěru, že vybrané výrobky splňovaly všechny podmínky druhé hypotézy § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních. Jednak není pochyb o tom, že se jedná o výrobek, neboť podle protokolu o zkoušce prošly tabákové listy dílčími úpravami – fermentací, odřepikováním, byla též zjištěna přítomnost glycerinu. Žalobce rovněž namítl rozpor s komunitárním právem, což žalovaný s ohledem na obsah příslušných směrnic odmítl.

Uvedená rozhodnutí ve věci propadnutí vybraných výrobků byla potvrzena rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 1. 2015, č. j. 10 Af 31/2014 – 41, a ze dne 2. 2. 2015, č. j. 10 Af 30/2014 – 41. Tyto rozsudky byly ke kasačním stížnostem žalobce potvrzeny rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2017, č. j. 7 Afs 31/2015 – 35, a ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 33/2015 – 23.

Pokud jde o linii řízení, týkající se vyměření spotřební daně, tak správce daně dne 26. 8. 2013 vyzval žalobce k podání řádného daňového tvrzení za zdaňovací období únor 2013, a to ve vazbě na zjištění učiněná při místním šetření dne 15. 2. 2013. Obdobně tak správce daně učinil ve výzvě ze dne 17. 9. 2013, a to ve vazbě na závěry místního šetření ze dne 25. 2. 2013. Na tyto výzvy žalobce reagoval podáním daňového přiznání ke spotřební dani za požadované zdaňovací období únor 2013 ve výši nula, na což správce daně reagoval dvěma výzvami k odstranění vad podání.

Výzvou ze dne 12. 3. 2014 byl žalobce vyzván k odstranění pochybností. K této výzvě žalobce podáním ze dne 29. 3. 2014 sdělil, že nesouhlasí s posouzením předmětného tabáku, neboť je toho názoru, že tento tabák není s ohledem na jeho podobu a vlastnosti předmětem spotřební daně. Podle sdělení – seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností ze dne 23. 4. 2014 nebyly pochybnosti správce daně odstraněny. K tomuto sdělení se žalobce vyjádřil dne 5. 5. 2014 v duchu předchozích podáních.

Platebním výměrem ze dne 21. 5. 2014 správce daně stanovil žalobci z moci úřední spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 622.837 Kč za zdaňovací období únor 2013 podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních pro vybrané výrobky číslo 240102 v množství 380,94 kg. Správce daně uvedl, že z řízení o zajištění vybraných výrobků podle § 42 a 42a zákona o spotřebních daních a z řízení o zajištěných vybraných výrobcích podle § 42b téhož zákona měl k dispozici podklady, které považuje za důkazní prostředky podle § 93 odst. 1 daňového řádu a které dostačují pro vyměření daně z moci úřední. Tabák zajištěný v prostorách žalobce byl tabákovým výrobkem podléhajícím spotřební dani podle § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních, k tomuto závěru byl správce daně veden skutečnostmi zjištěnými při místních šetřeních a z výsledků rozborů vzorků. Správce daně přesně vymezil předmět daně.

V platebním výměru správce daně uvedl, že tabákové výrobky musí být podle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních označeny tabákovou nálepkou, pokud nejsou dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně s následným umístěním do daňového skladu. Tabákové výrobky, u kterých bylo rozhodnuto o jejich propadnutí, a které jsou předmětem spotřební daně podle § 101 odst. 6 zákona, nebyly tabákovou nálepkou označeny. Vzhledem k tomu, že podle § 116 odst. 2 zákona je daň zaplácena použitím tabákové nálepky, jedná se o tabákové výrobky nezdaněné. Osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně, se stává plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona a zároveň této osobě vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit [viz též § 9 odst. 3 písm. e) zákona].

Proti tomuto rozhodnutí brojil žalobce odvoláním ze dne 12. 6. 2014. Výzvou ze dne 8. 12. 2014 dal žalovaný žalobci možnost vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které byly shromážděny a tvoří podklady pro vydání napadeného rozhodnutí (jednalo se o materiály shromážděné v řízení o zajištění a propadnutí vybraných výrobků). Ve vyjádření ze dne 29. 12. 2014 žalobce sdělil svůj nesouhlas se závěry orgánů celní správy o povaze dotčených tabákových listů.

Napadeným rozhodnutím žalovaný opravil výrok rozhodnutí správce daně a upravil nesprávné zaokrouhlení množství tabáku správcem daně a dále doplnil správcem daně nezapočítané množství již prodaného tabáku podle knihy denního prodeje. Ve zbytku platební

výměr potvrdil. Žalovaný v odůvodnění shrnul zjištěný skutkový stav plynoucí z proběhnuvšího řízení o zajištění a propadnutí vybraných výrobků (předmětného tabáku). Na základně tohoto skutkového stavu měl žalovaný za prokázané, že žalobce se stal plátcem daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, neboť skladoval vybrané tabákové výrobky, u nichž neprokázal, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu a u nichž neprokázal způsob jejich nabytí oprávněně bez daně, přičemž povinnost daň přiznat a zaplatit vznikla dnem zjištění, že žalobce vybrané výrobky drží (skladuje). Předmětný tabák podle žalovaného splňuje definici tabáku ke kouření podle § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních. Žalobce pouze účelově odděluje skladovací prostory od samotné provozovny, přičemž tabákové listy byly prodávány ve stejném stavu, v jakém byly skladovány, pro účely prodeje již neprocházely žádnou další úpravou. Na prodejně samotné byl umístěn řezací stroj na tabák, ve kterém si sami zákazníci předmětný tabák upravovali.

Co se týče doplnění množství již prodaného tabáku, žalovaný vyšel z knihy denního prodeje, podle které bylo v měsíci únor prodáno 22,87 kg nezdaněného tabáku.

Žalovaný opakovaně odmítl námitky žalobce týkající se aplikace a výkladu § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních. Žalovaný setrval na svém výkladu „možnosti kouření“ s tím, že účelem uvedené právní úpravy je zabránění daňovým únikům na spotřební daní za situace, kdy je tabák, který je možno kouřit, prodáván jako tabák určený k jiným účelům, pro které není předmětem spotřební daně. Pokud jsou nezdaněné tabákové listy prodávány či skladovány za účelem prodeje a s ohledem na jejich vlastnosti a způsob nakládání je lze definovat jako tabák ke kouření ve smyslu uvedeného ustanovení, jsou orgány celní správy povinny činit opatření nutná k nápravě. Argumentaci žalobce úpravou obsaženou v § 101 odst. 3 písm. a) bod 2 a 3 téhož zákona shledal žalovaný nepřipadnou, neboť tato ustanovení obsahují definici jiného tabákového výrobku, přičemž tato úprava neposkytuje legální definici pojmu „které je možné kouřit“ ve vztahu k § 101 odst. 6 téhož zákona.

Námitky ohledně porušení práva na spravedlivý proces žalovaný rovněž odmítl, neboť je přesvědčen, že veškeré důkazy byly provedeny v souladu s právem; závěry, ke kterým správce daně došel, považuje za logické a srozumitelné.

V případě tabáku žalobce došlo k naplnění všech znaků obsažených v § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních. Žalobce nabízel k prodeji konečným spotřebitelům výrobek určený k jiným účelům než ke kouření, avšak tento výrobek bylo možné současně kouřit a byl upraven pro prodej konečnému spotřebiteli.

Žalovaný odmítl jakýkoli rozpor svého postupu s unijním právem, směrnicí 2008/118/ES nebo směrnicí 2011/64/EU. Užitou právní úpravu shledal souladnou s uvedenými předpisy.

K procesnímu postupu ve věci krajský soud uvádí, že usnesením ze dne 29. 12. 2015, č. j. 10 Af 11/2015 – 40, řízení přerušil, neboť zjistil, že ohledně rozhodné právní otázky byla Nejvyšším správním soudem podána předběžná otázka k Soudnímu dvoru Evropské unie (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 26/2015 – 29). Poté, co Soudní dvůr Evropské unie rozhodl o předběžné otázce rozsudkem ze dne 6. 4. 2017 ve věci C-638/15 (věc Eko-Tabak) a Nejvyšší správní soud v návaznosti na to vydal dne 24. 8. 2017 rozsudek č. j. 5 Afs 26/2015 – 103, pokračoval krajský soud v řízení usnesením ze dne 5. 9. 2017, č. j. 10 Af 11/2015 – 44.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom 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 bez jednání, neboť pro to byly splněny podmínky podle § 51 odst. 1 s. ř. s.

Žaloba není důvodná.

Krajský soud úvodem poukazuje na skutečnost, že nyní uplatněné žalobní body jsou prakticky totožné s náitkami žalobce, kterými se zdejší soud zabýval v rozsudcích ze dne 21. 1. 2015, č. j. 10 Af 31/2014 – 41, a ze dne 2. 2. 2015, č. j. 10 Af 30/2014 – 41, které se týkaly propadnutí totožných vybraných výrobků. Na uvedené rozsudky přímo navazují rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2017, č. j. 7 Afs 31/2015 – 35, a ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 33/2015 – 23, kterými byly citované rozsudky krajského soudu ke kasační stížnosti žalobce potvrzeny. Otázkou výkladu § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních se rovněž zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 24. 8. 2017, č. j. 5 Afs 26/2015 – 103. V nyní posuzované věci krajský soud neshledal důvod se od svých předchozích závěrů odklonit.

Krajský soud z logiky věci nejprve přistoupil k vypořádání náitky o rozporu § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních s komunitárním právem. Uvedenou právní náitkou se krajský soud podrobně zabýval již v rozsudku sp. zn. 10 Af 49/2014, na který se pro stručnost odkazuje. Krajský soud v něm dospěl k závěru, že „zákonodárce nevybočil z mezí směrnice 2011/64/EU tak, že by nepřipustně rozšířil okruh vybraných tabákových výrobků; zákonodárce v souladu se smyslem a účelem směrnice zajistil, aby režimu spotřební daně podléhaly i výrobky, které jsou sice určeny k jinému účelu než ke kouření, avšak je možné je kouřit. (...) rozhodujícím kritériem pro zdanění tabákových výrobků je podle komunitárního práva právě jejich použitelnost ke kouření. Ustanovení § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních s vlastností výrobku, spočívající v možnosti jeho kouření, počítá a je nutno ji zkoumat v rámci hodnocení toho, zda lze ten který výrobek podřadit pod tabák ke kouření podle citovaného ustanovení. Krajský je tudíž toho názoru, že znění § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních není v rozporu se směrnicí 2011/64/EU.“

Pro vyřešení dané právní náitky je rozhodné i to, že soulad § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních s komunitární úpravou potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 5 Afs 25/2016, neboť konstatoval, že „§ 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních není v rozporu se směrnicí 2011/64/EU a jeho aplikací v posuzované věci nedošlo k extenzivnímu a nepřipustnému výkladu směrnice, jak stěžovatel namítal.“ Podle právní věty tohoto rozsudku dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že „v souladu s rozsudkem Soudního dvora ze dne 6. 4. 2017, *Eko-Tabak*, C-638/15, sušené, plošné a nepravidelné, částečně odřapíkové 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“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) a čl. 5 odst. 1 směrnice Rady 2011/64/EU o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků a ve smyslu § 101 odst. 6 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.“ Uvedená právní věta má svůj předobraz v tom, co k věci uvedl Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ve věci *Eko-Tabak*.

Poté, co krajský soud dospěl k závěru, že § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních je v souladu s komunitárním právem, mohl přistoupit k posouzení toho, zda byly

naplněny všechny podmínky pro možnost aplikace tohoto ustanovení na případ žalobce, a tedy toho, zda předmětné vybrané výrobky podléhají spotřební dani.

Podle § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, v rozhodném znění, tedy platí, že *tabákem ke kouření se pro účely tohoto zákona rozumí také výrobek neuvedený v odstavci 3 písm. c), pokud je určen k jinému účelu než ke kouření a současně je možné tento výrobek kouřit a je upravený pro prodej konečnému spotřebiteli*. K tomu, aby výrobek mohl být podřazen pod citované ustanovení, musí splňovat čtyři zákonné vymezené podmínky. Skutečnost, že jde o výrobek neuvedený v odstavci 3 písm. c) § 101 zákona o spotřebních daních žalobce nerozporoval. Žalobce rozporoval především závěr žalovaného, že výrobek bylo možné kouřit a že byl upraven pro prodej konečnému spotřebiteli. Žalobce též rozporoval účel určení výrobku.

Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 5 Afs 26/2015 shrnul, že „*tabákem ke kouření jsou ty výrobky, jež kumulativně splňují dvě podmínky: 1) jedná se o tabák řezaný nebo jinak dělený, kroucený nebo lisovaný do desek; 2) je vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování*“. K pojmu „průmyslové zpracování“ Nejvyšší správní soud uvedl, že „*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*“. Tedy tabákové výrobky, které jsou bez dalšího připraveny ke kouření nebo mohou být neprůmyslovým způsobem snadno připraveny ke kouření, je třeba považovat za výrobky vhodné ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování ve smyslu čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/64/EU. Soudní dvůr uvedl, že za předpokladu že po těchto jednoduchých úpravách (v posuzované věci nadrcením) bude splněn požadavek, že tabákové listy „*je možno kouřit*“, pak posuzované výrobky splňují i druhou z vytčených podmínek a jedná se o výrobky, jež lze považovat za „*ostatní tabák ke kouření*“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) bodu ii) směrnice 2011/64/EU.“

Pokud jde o naplnění podmínky „*možnosti kouřit*“ daný výrobek, pak se krajský soud zcela ztotožňuje se žalovaným, Nejvyšším správním soudem a Soudním dvorem Evropské unie a je přesvědčen, že zařazení výrobku do kategorie podle § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních nebrání to, že prodávaný výrobek nebyl přímo v prodávané formě způsobilý ke kouření, ovšem jednoduchou laickou manipulací bylo možné jej upravit tak, aby jej bylo možné kouřit. Jednoduchá laická úprava, spočívající v nakrájení výrobku kuchyňským nožem nebo v nadrcení v mixéru, umožňovala takto upravený výrobek kouřit jako tabák v dýmce nebo ve formě cigarety (zabalením do cigaretového papírku nebo naplněním do cigaretové dutinky). Tato zjištění vyplynula ze zkoušek provedených celně technickou laboratoří v řízení o zajištění a propadnutí totožných vybraných výrobků.

Žalobce však v žalobě trval na tom, že výrobek musí být možné kouřit již v okamžiku jeho zjištění a posuzování daňovými orgány. Pokud tomu tak není, pak nelze takový výrobek podle žalobce podřadit pod citované ustanovení. S tímto názorem na věc krajský soud nesouhlasí, neboť takový výklad je nelogický a jde proti smyslu a účelu dané normy a závěrům Nejvyššího správního soudu. Pro způsobilost daný výrobek kouřit je třeba chápat jeho obecnou vlastnost jakožto materiálu, nikoliv ji výlučně odvíjet od formy, v jaké se v té které chvíli výrobek vyskytuje. Takové rozlišování by totiž nedávalo smysl. Pokud by na argumentaci žalobce krajský soud přistoupil, poskytl by ochranu zjevnému obcházení dané právní normy. Žalobce totiž zjevně spoléhal na to, že pokud výrobek prodá ještě v podobě tabákových listů, bude posuzován tak, že jej nelze kouřit. Přitom měl na prodejně umístěn přístroj, který umožňoval koncovým spotřebitelům zdarma užívat k nasekání prodaných

tabákových listů. Žalobce tedy spoléhal na to, že ke kouření si výrobek upraví již sám konečný spotřebitel, avšak že on jej prodal ve formě, která kouření neumožňuje. Krajský soud je přesvědčen, že žalobcem prodávané zboží ve formě tabákových listů bylo možné již v okamžiku skladování za účelem prodeje a při prodeji samotném označit za výrobek, který je možné kouřit. Jak totiž prokázala celně technická laboratoř, konečný spotřebitel byl schopen jednoduchou úpravou a manipulací výrobek užít ke kouření, a to bez asistence dalších osob, natož průmyslového zpracování (srov. inspirativně rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 3. 2012, č. j. 22 Af 36/2010 – 299). Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 5 Afs 26/2015 k uvedenému doplnil, že *„možnost tabákový výrobek kouřit musí být jeho obecnou charakteristikou, která je splněna v kterýkoliv okamžik, nikoliv jen na počátku jeho posouzení či právě a jen v okamžiku jeho zajištění. To ostatně zcela logicky vyplývá již ze samotné podstaty onoho druhého pojmového znaku tabáku ke kouření, jak jej vymezil Soudní dvůr (srov. odst. [28]); možnost kouřit musí být dána bez průmyslového zpracování, avšak může se tak stát po jednoduchých úpravách. V posuzované věci takové úpravy spočívaly v nadrcení tabákových listů v elektrické řezačce (umístěné v provozovně stěžovatele), což nelze považovat za průmyslové zpracování ani ve světle judikatury Soudního dvora (viz opět odstavec 31 rozsudku Soudního dvora).“*

Krajský soud tak na základě důkazů obsažených ve správním spise dospěl k jednoznačnému závěru, že výrobek bylo možné kouřit. V této souvislosti je nutno též odmítnout argumentaci žalobce spočívající v tom, že žalovaný stanovil další kritérium pro zařazení výrobku pod předmětné ustanovení zákona o spotřebních daních, a sice „absenci znehodnocení ke kouření“. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že výrobek je možné kouřit, pokud nebyl k tomuto účelu znehodnocen. Taková úvaha neznamená rozšíření zákonem vymezených podmínek § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, nýbrž je popisem toho, v jakém stavu by výrobek musel být, aby o něm mohl být učiněn závěr, že jej není možné kouřit. Ostatně při této úvaze vycházel žalovaný z důvodové zprávy k novele č. 95/2011 Sb., ve které se k posuzované právní úpravě konstatuje, že *„z praxe vyplynulo, že pojem „způsobilý ke kouření“ je příliš subjektivní z hlediska posouzení účelu použití tabákového výrobku a byl často zpochybňován v soudních sporech. Nahrazení pojmu „způsobilý ke kouření“ pojmem „který lze kouřit“ sjednocuje stávající paragrafové znění zákona a ulehčí správu daně. Správce daně nebude nadále již muset prokazovat „způsobilost“ či „nezpůsobilost ke kouření“ tabáku – rozhodující bude pouze to, že se jedná o tabák a že jej lze kouřit (nelze kouřit pouze tabák, který je např. napaden škůdci nebo napuštěn chemickou látkou – znemožňující „humánní použití“, tj. tabák, který je chemicky, biologicky či mechanicky znehodnocen).“* V situaci, kdy nebylo zjištěno, že by byly tabákové listy, které měly sloužit k jinému účelu než ke kouření, znehodnoceny tak, aby je nebylo možno kouřit, nelze než učinit závěr, že žalobce prodával výrobek, který se vyznačoval vlastností spočívající v tom, že jej bylo možné kouřit. Uvedené závěry krajského soudu potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 5 Afs 26/2015.

Odkaz žalobce na § 101 odst. 3 písm. a) bod 2 a 3 zákona o spotřebních daních je nepřipadný. V uvedeném ustanovení se stanoví, že cigaretami se rozumí tabákové provazce, které se jednoduchou neprůmyslovou manipulací vloží do dutinky nebo zabalí do cigaretového papíru. Žalobce tvrdí, že oproti tomu § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních nepředvídá, že by možnost kouření výrobku měla být spojena s jednoduchou neprůmyslovou manipulací; nelze ji proto dovozovat, jak učinil žalovaný. Odkazované ustanovení se týká jiného druhu tabákového výrobku, u kterého je navíc bez dalšího zřejmé, že jej lze kouřit, neboť se za tím účelem prodává. U kategorie tabákových výrobků podle § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních je naopak nutno pečlivě

zkoumat, zda lze daný výrobek kouřit, neboť nelze vyloučit, že výrobek, který je určen k jinému účelu než ke kouření, bude možné kouřit právě po jednoduché úpravě a manipulaci.

Krajský soud dodává, že rostliny tabáku rostoucí na soukromé zahradě, nemohou být zdaňovány spotřební daní, neboť v případě takových tabákových listů se nejedná o „výrobek“ ve smyslu § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních. Výrobkem se surový tabák stává po zpracování, k čemuž v nyní posuzovaném případě prokazatelně došlo, neboť žalobce nabízel k prodeji tabákové listy, které prošly procesem fermentace, částečného odřapíkování atd. (viz protokoly o zkoušce celně technické laboratoře).

Pokud jde o námitku nesprávného postupu při hodnocení důkazů, pak krajský soud neshledal, že by byla důvodná. Žalovaný i správce daně hodnotili důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti a přihlídlí ke všemu, co vyšlo v řízení najevo. Všechny shromážděné a provedené důkazy prokázaly, že žalobce skladoval a nabízel k prodeji výrobek, který nebyl určen ke kouření, ale který bylo možné kouřit po jednoduchém uživatelském zpracování a manipulaci. Ze všech provedených důkazů není pochyb o tom, že výrobek bylo možné kouřit.

K výkladu pojmu a požadavku řešeného ustanovení, aby byl výrobek „*upravený pro prodej konečnému spotřebiteli*“, pak žalobce namítal, že značná část propadnutých výrobků byla uskladněna ve skladu, který není přímo propojen s provozovnou. Zde nebyl prováděn prodej a spotřebitelé do skladu nemají přístup. Tabák ve skladu byl navíc uložen ve velkoobjemových krabicích. Takto skladovaný výrobek nemůže být podle názoru žalobce považován za upravený pro prodej konečnému spotřebiteli.

Krajský soud z provedených důkazů opatřených z řízení o zajištění a propadnutí předmětných vybraných výrobků zjistil způsob nabídky a prodeje výrobku konečným spotřebitelům. To vše je zachyceno v protokolech o místních šetřeních, a to i ve formě fotodokumentace. Ve skladu, který se nachází hned vedle provozovny, avšak je do něj samostatný vchod z ulice, byl výrobek skladován ve velkoobjemových krabicích. V provozovně byly černé plastové boxy, ze kterých prodavačka prodávala spotřebitelům jimi určené množství tabákových listů. Podle slov prodavačky si z velkých krabic ve skladu nabírala do černých plastových boxů tabákové listy, které poté prodávala spotřebitelům. Spotřebitelé si určili, jaké množství tabákových listů si chtějí zakoupit. Prodavačka jim množství odvážíla v menším plastovém boxu. Koneční spotřebitelé odvážený výrobek zaplatili a převzali spolu s plastovým sáčkem. Následně sami vsypali koupený výrobek do řezacího přístroje postaveného na pultu, ze kterého vypadával řezaný tabák. Z popsaného způsobu skladování zboží a prodeje má krajský soud za to, že nelze pochybovat o tom, že výrobek byl upraven pro prodej konečnému spotřebiteli a za tímto účelem byl i skladován v přilehlém skladu. Výrobek byl prodáván na váhu podle určení spotřebitele, aniž by byl předpřipraven do nějakých jednotkových balení. To však neznamená, že pokud nebyl odvážen do jednotkových balení např. po 150 gramech, že nelze uvažovat o tom, že i tak byl upraven pro prodej konečným spotřebitelům. Výrobek byl totiž prodáván v takové formě, v jaké byl skladován. Vzhledem k tomu, že žádná úprava před prodejem se neprováděla, nelze než konstatovat, že i výrobek uskladněný ve velkoobjemových krabicích ve skladu byl upraven pro prodej konečnému spotřebiteli. Výrobek byl totiž na provozovně i ve skladu nachystán k přímému prodeji spotřebitelům. Prodavačka na provozovně prodávala výrobek z černých plastových boxů, které si průběžně chodila plnit do skladu, který se nacházel vedle provozovny. Zboží bylo prodáváno spotřebitelům ve stejném stavu, v jakém bylo skladováno. Krajský soud uzavírá, že výrobky, nacházející se v provozovně a ve skladu, které správce

daně zajistil, případně jejichž existenci zjistil z knihy denního prodeje, byly skladovány, připraveny a upraveny pro přímý prodej konečnému spotřebiteli v podnikatelských prostorách žalobce. Tabákové listy přitom byly jediným nabízeným sortimentem v provozovně. Řezačka umístěná na pultě v provozovně navíc napovídá mnohé o tom, k jakému účelu jsou skutečně tabákové listy užívány, ač žalobce deklaroval, že jsou určeny k provonění interiéru a k hnojení rostlin, což žalovaný nerozporoval.

Žalobce dále namítal porušení zásady legitimního očekávání a právní jistoty, neboť obdobné zboží (tabákové listy stejných vlastností a stejného charakteru) již bylo žalobci jednou zajištěno a následně zpět uvolněno s tím, že se nejedná o vybraný výrobek. Jednalo se však o jinou situaci a okolnosti. Tehdy zajištěné výrobky byly dopravovány (dopravcem vlastníkovi a odběrateli zboží) a skladovány ve skladu dopravce, kde si je měl žalobce jako vlastník vyzvednout. Vybrané výrobky tedy nebyly skladovány v provozovně vlastníka, kde dochází k přímému prodeji konečným spotřebitelům, jako tomu bylo nyní. S ohledem na odlišné skutkové okolnosti proto nelze považovat odlišný přístup správce daně za nezákonný, byť se jednalo o identické zboží.

Odkaz žalovaného na rozsudek Krajského soudu v Ostravě, kterým se při právním hodnocení věci inspiroval, nelze považovat za nežádoucí. Naopak znalost judikatury správních soudů a její aplikace na řešené případy je ze strany správce daně žádoucí. Citovaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě se sice netýkal stejného případu, nicméně daňové orgány se jím volně inspirovaly.

Krajský soud tak uzavírá, že předmětné vybrané výrobky jsou předmětem spotřební daně a že žalobce se stal plátcem této daně. Postup správce daně při vyměření spotřební daně a při aplikaci jednotlivých ustanovení zákona o spotřebních daních (vyjma § 101 odst. 6 citovaného zákona) žalobce v žalobě nikterak nerozporoval.

Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 26. října 2017

JUDr. Věra Balejová v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení :
P. J.