



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové 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. 263-2/2015-900000-304.2,

t a k t o :

- I.** Žaloba **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 6. 2. 2015, č. j. 263-2/2015-900000-304.2 (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. 34747/2014-520000-3, tak, že část výroku označenou jako „Výpočet vyměřené daně“ nahradil novým změnám, v němž opravil chybu v zaokrouhlení množství vybraných výrobků, 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 červen 2013 činila nově 787.594 Kč (oproti 787.597 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 nepřímýslovou 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 18. 6. 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 daní 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 pěstitelem nařezány a vykouřeny.

Mezi žalobcem a žalovaným byl spor i o výklad pojmu „*upravený pro prodej konečnému spotřebiteli*“ jakožto další kritérium § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních. Žalobce uvedl, že z protokolu o místním šetření ze dne 18. 6. 2013 není patrné, že by některý z dvou přítomných jednatelů žalobce svým podpisem stvrdil tvrzení celních orgánů o tom, že tabák skladovaný ve skladu provozovny ve velkoobjemových krabicích, je v provozovně nabízen a prodáván konečným spotřebitelům. Jednatelé žalobce ani nebyli vyzváni, aby protokol o místním šetření před odchodem celních pracovníků nějak stvrdili.

Žalobce tvrdí, že uložení tabáku ve velkoobjemových krabicích (o rozměrech 80 x 80 x 190 cm) odděleně od prostoru prodejny (tj. v prostorách, kam nemá konečný spotřebitel přístup) nelze považovat za úpravu pro prodej konečnému spotřebiteli. Za takovou úpravu by bylo možno považovat zabalení výrobku do jednotkových balení, např. po 150 gramech. Podle žalobce nebyla zákonná podmínka „*úpravy pro prodej konečnému spotřebiteli*“ naplněna.

Celní orgány neprokázaly, že by žalobce dne 18. 6. 2013 ve své provozovně nabízel a prodával konečným spotřebitelům tabák, který byl uložen ve skladu ve velkoobjemovém balení. Celní orgány nepřipadně odmítly tvrzení žalobce ohledně účelu užití větší části skladovaného tabáku. Žalobce měl v záměru prodat 400 kg tabákových listů společnosti JIMA.

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 přílehavou 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 nepřumyslové 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 přílehlé 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 18. 6. 2013 bylo v provozovně žalobce na adrese České Budějovice, N. Frýda 1241/13, provedeno místní šetření podle § 80 a násl. daňového řádu. O tom byl sepsán protokol č. j. 39585/2013-520000-31. Předmětem kontroly byl prodej tabáku nebo tabákových výrobků. Při tomto místním šetření bylo podle § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních zajištěno zboží v papírových krabicích a plastových přeprávkách: tabákové listy Mahogany Gold B v množství 134,68 kg, tabák řezaný Mahogany Gold B v množství 0,988 kg (nadcený), tabákové listy American Blend v množství 234,26 kg a tabákové listy Halfzware Shag v množství 111,78 kg.

Dne 21. 6. 2013 bylo pod č. j. 39585-2/2013-520000-31 vydáno rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků – tabákových výrobků v množství 481,708 kg, které dne 18. 6. 2013 žalobce skladoval a nabízel k prodeji ve své provozovně, kde proběhlo popsání místní šetření. Toto rozhodnutí bylo k odvolání žalobce potvrzeno rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 10. 2013, č. j. 38662-2/2013-900000-304.2

Oznámením ze dne 21. 6. 2013, č. j. 39585-3/2013-520000-31, 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 2. 7. 2013 předložil žalobce jím zadaný znalecký posudek J. S. 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 14. 11. 2013 vydal správce daně pod č. j. 39585-9/2013-520000-3, rozhodnutí, ve kterém uložil žalobci podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních propadnutí vybraných výrobků – tabákových výrobků v množství 481,708 kg, zajištěných rozhodnutím správce daně ze dne 21. 6. 2013, č. j. 39585-2/2013-520000-31, neboť bylo prokázáno, že s vybranými výrobky bylo nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních. V odůvodnění svého rozhodnutí správce daně uvedl, že při místním šetření dne 18. 6. 2013 bylo zjištěno, že na provozovně žalobce byly skladovány a k prodeji konečným zákazníkům nabízeny vybrané výrobky pod názvy tabákové listy Mahogany Gold B (134,68 kg), tabákové listy American Blend (234,26 kg), tabákové listy Halfzware Shag (111,78 kg) a tabák řezaný Mahogany Gold B (0,988 kg). Při místním šetření byla provedena fotodokumentace provozovny a vybraných výrobků. Při místním šetření se na provozovně nacházela prodavačka, která v elektrickém přístroji TREZO HV drtila k prodeji nabízený tabák. V době zahájení kontroly již bylo nadrceno 0,988 kg tabáku, který byl uložen v plastovém sáčku bez jakéhokoliv označení o druhu výrobku, výrobci a bez tabákové nálepky. Prodavačka uvedla, že se jedná o tabák pro její vlastní potřebu, který si drtila jako hnojivo ke květinám. V době kontroly byl vlastníkem uvedeného nadrceného tabáku stále žalobce. Dále byly v provozovně zjištěny v papírových krabicích a plastových přepravkách tabákové výrobky. Na některých krabicích se nacházely zbytky celní pásky. V průběhu kontroly se do provozovny dostavili jednatelé žalobce. Jeden z nich uvedl, že se jedná výhradně o tabákové listy, které již byly v minulosti celní správou zajištěny ve skladu společnosti Transforwarding, a. s. a následně žalobci vráceny. Veškeré listiny k tomuto zboží již byly žalobcem dříve předloženy a vzorky byly též odebrány, proto nepovažuje za nutné odbírat vzorky nové. Ohledně účelu použití zboží bylo uvedeno, že zboží se prodává konečným spotřebitelům za stejným účelem, jak bylo uvedeno již při minulých kontrolách v této provozovně. Při minulých kontrolách bylo uvedeno, že zboží je prodáváno k dekoracím a jiným účelům např. ke hnojení a provonění interiérů.

Správce daně v prvostupňovém rozhodnutí konstatoval výsledky zkoušek provedených celně technickou laboratoří dne 17. 4. 2013, které se týkaly vzorků odebraných při místním šetření u společnosti Transforwarding, a. s., která zajišťovala dopravu zajištěných výrobků z Itálie do České republiky (protokoly č. 12342/2013-900000-020, 12343/2013-900000-020 a 12344/2013-900000-020). 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:

- Z listů (listy vláčné, optimální vlhkosti) byly odstraněny žíly. Kusy laminy byly na kuchyňském prkénku nařezány ostrým nožem na vlákna šířky 1 až 2 mm. Takto nařezaný vzorek bylo možné naplnit do cigaretové dutinky nebo lulky či zabalit do cigaretového papírku a kouřit.

- Část vzorku (listy vláčné, optimální vlhkosti) 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 odřepíkování, prošly procesem primárního sušení a následného řízeného vlhčení (mají vlhkost odpovídající vlhkosti běžně prodáváného tabáku ke kouření). Rovněž bylo na základě senzorického zhodnocení 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 tabákové listy v množství 480,72 kg jako vybrané výrobky – tabákové výrobky podle § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních. Žalobce zpochybnil zaznamenané prohlášení v protokolu o místním šetření ze dne 18. 6. 2013, kde měl pronést, že výrobky byly nabízeny ke stejným účelům jako při minulé kontrole. Tuto námitku proti obsahu protokolu posoudil správce daně jako účelovou, neboť žalobce neuvedl, jak tedy skutečně měla odpověď znít, pokud došlo k chybné protokolaci, a neuvedl ani k jakým účelům tedy výrobky byly určeny. Správce daně měl na základě předchozích kontrol za prokázané, že tabákové listy byly prodávány za účelem dekoracím, k provonění interiéru a jako hnojivo. 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 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. Pokud šlo o zajištěný řezaný tabák v množství 0,988 kg, pak ten správce daně podřadil pod § 101 odst. 6 písm. c) bod 1. Správce daně uzavřel, že zajištěné výrobky jsou tabákovými výrobky podle § 101 odst. 6 *in fine* a podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 1 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.

Dne 29. 5. 2014 vydal žalovaný pod č.j. 27684/2014-900000-304.2 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 481,708 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. Žalovaný dospěl k závěru, že vybrané výrobky (tabákové listy v množství 480,72 kg) 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, odřapíkováním, byla též zjištěna přítomnost glycerinu. O propadnutí vybraných výrobků bylo rozhodnuto v souladu se zákonem. Uvedené rozhodnutí bylo potvrzeno rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 1. 2015, č. j. 10 Af 49/2014 – 45. Tento rozsudek byl ke kasační stížnosti žalobce potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 5 Afs 26/2015 – 103.

Pokud jde o linii řízení, týkající se vyměření spotřební daně, tak správce daně dne 26. 11. 2013 vyzval žalobce k podání řádného daňového tvrzení. Žalobce správci daně předložil přiznání ke spotřební dani za zdaňovací období červen 2013 s vyjádřením, že předmětný tabák není předmětem spotřební daně. Výzvou ze dne 12. 3. 2014 byl žalobce vyzván k odstranění pochybností. Žalobce na tuto výzvu reagoval sdělením ze dne 29. 3. 2014, ve které zopakoval svoji argumentaci stran povahy předmětného tabáku. Podle sdělení – seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností ze dne 25. 4. 2014 nebyly pochybnosti správce daně odstraněny. K tomuto sdělení se žalobce vyjádřil dne 5. 5. 2014 v duchu předchozích podání.

Platebním výměrem ze dne 21. 5. 2014 správce daně stanovil žalobci z moci úřední spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 787.597 Kč za zdaňovací období červen 2013 podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, pro vybrané výrobky číslo 240102 a 240301 v celkovém množství 481,71 kg. Správce daně uvedl, že z řízení o zajištění vybraných výrobků podle § 42 a 42a zákona o spotřebních daní 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 spotřební dani, 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 zaplacená 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 uvedení zaokrouhlení množství tabáku správcem daně. Ve zbytku platební výměr potvrdil. Žalovaný v odůvodnění shrnul zjištěný skutkový stav plynoucí z proběhnuvšího řízení o zajištění a propadnutí vybraných výrobků předmětného tabáku (viz výše). Na základě 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 dne 18. 6. 2013 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 oddělil 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.

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 vůči porušení § 8 daňového řádu žalovaný rovněž odmítl, neboť je přesvědčen, že veškeré důkazy byly provedeny v souladu s právem; závěry, ke kterým správce daně došel, považuje žalovaný 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 komunitárním předpisy.

K procesnímu postupu ve věci krajský soud uvádí, že usnesením ze dne 28. 12. 2015, č. j. 10 Af 10/2015 – 42, 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 10/2015 – 46.

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 námitkami žalobce, kterými se zdejší soud zabýval již v rozsudku ze dne 30. 1. 2015, č. j. 10 Af 49/2014 – 45, který se týkal propadnutí totožných vybraných výrobků. Na uvedený rozsudek přímo navazuje již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 5 Afs 26/2015 – 103, kterým byl rozsudek krajského soudu ke kasační stížnosti žalobce potvrzen. V nyní posuzované věci krajský soud neshledal důvod se od svých předchozích závěrů odklonit. Žaloba jako taková je v nyní projednávané věci ohledně právní argumentace i skutkové argumentace v podstatě totožná se žalobou podanou ve věci sp. zn. 10 Af 49/2014.

Krajský soud podotýká, že žalobce směřuje svou žalobu pouze k výkladu a aplikaci § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, tj. k posouzení otázky, zda bylo možné podřadit tabákové listy v množství 480,72 kg pod uvedené ustanovení. Žalobce nezpochybňuje aplikaci § 101 odst. 3 písm. c) bod 1 zákona o spotřebních daních na řezaný tabák v množství 0,988 kg.

Krajský soud z logiky věci nejprve přistoupil k vypořádání námítky o rozporu § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních s komunitárním právem. Uvedenou právní námitkou 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 námítky 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.

Pokud jde o určení výrobku k jinému účelu než ke kouření, tak žalobce tvrdil, že část skladovaných výrobků v množství 400 kg byla určena k prodeji jinému podnikateli. Krajský soud je přesvědčen, že takto se k otázce účelu určení výrobku stavět nelze. Účel určení výrobku je kategorie zahrnující způsob užití výrobku. V tomto konkrétním případě se rozlišuje pouze mezi tím, zda je tabákový výrobek určen ke kouření či nikoliv. Jak je krajskému soudu z úřední činnosti známo, žalobce v předchozím správním řízení o propadnutí vybraných výrobků stejného charakteru a vlastností jako v nyní projednávaném případě, uváděl, že výrobky nejsou určeny ke kouření, nýbrž k účelům dekoračním a ke hnojení. Z této skutečnosti vycházely celní orgány i v nyní projednávaném případě a krajský soud dospěl k totožnému závěru, a sice že se žalobci nepodařilo závěr celních orgánů o určení výrobku k jinému účelu než ke kouření v žalobě zpochybnit. Pokud žalobce označoval za způsob určení výrobků to, že mají být prodány jinému obchodníkovi, pak to nic nemění na účelu užití výrobků, které byly určeny k jinému účelu než ke kouření. Námitka o zamýšleném prodeji jinému obchodníkovi by mohla zpochybnit toliko jinou podmínku § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, a sice zda byl výrobek upraven pro prodej konečnému spotřebiteli. Proto se k této námitce krajský soud vyjádří až níže v příslušné pasáži, týkající se splnění dané podmínky.

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 prodáváný 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 náhledem 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 odřepíkovaní 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.

Žalobce tedy v žalobě tvrdil, že nebylo prokázáno, že by konečným spotřebitelům nabízel tabákové listy ve velkoobjemových krabicích, umístěných ve skladu. Žalobce namítal, že 400 kg tabákových listů měl v úmyslu prodat jinému obchodníkovi, společnosti JIMA (uvedené tvrzení se neobjevilo v odvolání proti platebnímu výměru). Tato námitka tedy směřuje ke zpochybnění závěru žalovaného o tom, že celých 480,72 kg tabákových listů bylo upraveno pro prodej konečnému spotřebiteli. Žalobce totiž tvrdí, že 400 kg tabákových listů nebylo upraveno k prodeji konečnému spotřebiteli, neboť nebylo nabízeno konečnému spotřebiteli z důvodu určení k prodeji jinému podnikateli, a tudíž by na toto množství tabákových listů nemohla dopadat dílce § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních. Vznesenou námitku však krajský soud nepovažuje za důvodnou. S ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení to byl právě žalobce, který byl povinen tvrzenou skutečnost správci daně prokázat. Jestliže tedy žalobce v daňovém řízení uvedenou námitku vůbec nevznese, nemohl se jí správce daně zabývat a ani uvedené nikterak dovozovat. Uvedená námitka má předobraz v řízení o propadnutí vybraných výrobků, v němž ji žalobce vznesl; bylo tudíž na něm, aby snesl důkazy k prokázání svého tvrzení. Nic takového však žalobce neučinil ani v tehdejší řízení o propadnutí vybraných výrobků, ani v řízení o vyměření spotřební daně, a ani nyní v řízení před soudem. Jako důkazní prostředky k této skutečnosti by se nabízely např. předkontraktní obchodní korespondence mezi dotčenými subjekty, smlouva o smlouvě budoucí, kupní smlouva, či při absenci listinných důkazů by se nabízela svědecká výpověď dotčených subjektů. Žalobce však žádné důkazy k prokázání svého tvrzení nepředložil. Proto nelze než uzavřít, že jeho tvrzení je účelové. Tento závěr podporuje i fakt, že toto tvrzení nesdělili jednatelé žalobce celním pracovníkům již při místním šetření, nýbrž jej poprvé vznesli až po vydání rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků.

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 protokolu o místním šetření ze dne 18. 6. 2013, a to i ve formě fotodokumentace. V době kontroly se v prodejně a ve skladu v papírových krabicích a v plastových přepravkách nacházely tabákové listy o celkové hmotnosti 480,72 kg a řezaný tabák v množství 0,988 kg. Na provozovně se nacházela prodavačka – brigádnice, pracující na základě dohody o provedení práce, kterou předložila. Zboží bylo prodáváno za jednotnou cenu 120 Kč za 100 gramů. V době kontroly prodavačka drtila na řezacím nástroji tabákové listy na řezaný tabák (0,988 kg), který měl být pro její vlastní potřebu a který bude užívat jako hnojivo ke květinám. Toto zboží však dosud nezaplatila, takže bylo ve vlastnictví žalobce. Správce daně i žalovaný dospěli na základě provedených důkazů i na základě předchozích místních šetření k závěru, že ze způsobu skladování zboží a prodeje 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. Zboží bylo prodáváno spotřebitelům ve stejném stavu, v jakém bylo skladováno. Krajský soud uzavírá, že tabákové výrobky, nacházející se v provozovně a ve skladu o celkové hmotnosti 480,72 kg, které správce daně zajistil, byly skladovány, připraveny a upraveny pro přímý prodej konečnému spotřebiteli v podnikatelských prostorách žalobce, tj. v prodejně, kde je v provozní době nabízela k prodeji prodavačka. Tabákové listy přitom byly jediným nabízeným sortimentem v provozovně. Rezačka 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.

K námitce týkající se místního šetření dne 18. 6. 2014 se uvádí, že se k němu dostavili i oba jednatele žalobce a jeden z nich do protokolu uvedl, že skladované zboží je konečným spotřebitelům prodáváno za stejným účelem jako při minulých kontrolách. Žalobce v žalobě namítl, že toto prohlášení, zaznamenané v protokolu, ani jeden z jednatelů nepodepsal a ani nebyl vyzván, aby protokol podepsal před odchodem celních pracovníků. Z protokolu o místním šetření ze dne 18. 6. 2013 se podává, že se k místnímu šetření dostavili oba jednatele žalobce v 11:15 hod (místní šetření bylo zahájeno v 10:10 hod.). Prodejnou však opustili již v 12:05 hod. a jako důvod uvedli časovou zaneprázdněnost. V protokolu je též uvedeno, že jednatele ústně pověřili prodavačku L. K., aby poskytla nutné informace a aby podepsala protokol. Místní šetření bylo ukončeno v 15:00 hod.; protokol podepsala L. K. Jak je patrné z průběhu místního šetření, nemohli dát celní pracovníci jednatelům protokol k podpisu, neboť ti se vzdálili z místa ještě před ukončením kontroly. Podle protokolu byla přitom kontrolovaná osoba poučena o tom, že odepření podpisu nebo vzdálení se před podpisem protokolu bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost protokolu jako důkazního prostředku (§ 62 odst. 2 daňového řádu). O oprávnění prodavačky jednat s orgány celní správy při místním šetření a o jejím oprávnění podepsat za žalobce protokol o místním šetření nemá krajský soud pochyb, přičemž vychází z § 15 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v tehdy platném znění.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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. Marie Trnková
předsedkyně senátu