



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň JUDr. Věry Balejové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **Eko–Tabak, s. r. o.**, IČO: 28109775, se sídlem Kamenný Újezd, Budějovická 508, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2014, č. j. 27684/2014-900000-304.2,

t a k t o :

Žaloba **s e z a m í t á .**

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 :

I. Vymezení věci a obsah žaloby

(1) Rozhodnutím ze dne 29. 5. 2014, č. j. 27684/2014-900000-304.2 (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 k odvolání

žalobce změnil rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 11. 2013, č. j. 39585-9/2013-520000-3, 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. Správce daně rozhodnutím ze dne 14. 11. 2013, č. j. 39585-9/2013-520000-3, uložil žalobci podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon 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. Podle § 42d odst. 3 zákona o spotřebních daních se vybrané výrobky – tabákové výrobky zničí.

(2) Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 3. 7. 2014 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.

(3) Žalobce považuje rozhodnutí o propadnutí výrobku za rozporné s čl. 2 odst. 2, čl. 4 odst. 1 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), s § 5 odst. 1 daňového řádu a § 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.

(4) 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.

(5) 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.

(6) 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*“.

(7) 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 nepřemyslovou 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 nepřemyslovou 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.

(8) 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 propadnutí 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.

(9) 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, č. j. 39585/2013-520000-031, 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.

(10) 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.

(11) 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; to tvrdil již v odvolání.

(12) 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, u kterého bylo nyní vysloveno jeho propadnutí, byl celními 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. Propadnutí předmětného tabáku v celkovém množství 480,72 kg 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 propadnutí. Žalobce odmítá argumentaci žalovaného založenou na tom, že na 480,72 kg 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.

(13) 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.

(14) 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“).

(15) 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.

(16) 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.

(17) Žalobce proto navrhoval, aby krajský soud zrušil napadené rozhodnutí i prvostupňové rozhodnutí správce daně. V rámci přezkumu těchto rozhodnutí požadoval, aby krajský soud přezkoumal i rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků ze dne 21. 6. 2013, č. j. 39585-2/2013-520000-31, resp. rozhodnutí odvolací ze dne 10. 10. 2013, č. j. 38662-2/2013-900000-304.2. Vzhledem k tomu, že tato rozhodnutí jsou rozhodnutími předběžné povahy, a proto jsou ze samostatného soudního přezkumu vyloučena, požadoval žalobce, aby je krajský soud v tomto řízení taktéž přezkoumal a zrušil pro nezákonnost.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného správního orgánu

(18) Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Žalovaný uvedl, že § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních má vést k zabránění daňových úniků na spotřební dani tím, že jsou konečným spotřebitelům nabízeny pod záminkou jiného účelu použití tabákové výrobky, které je možné kouřit a které by také byly kouřením spotřebovány. Žalovaný odmítl námitky žalobce ohledně protiprávního a nepřípustného výkladu § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních. Žalovaný je oproti žalobci přesvědčen, že hodnocení důkazů provedl zcela v souladu s daňovým řádem a že závěry, ke kterým došel, jsou logické a srozumitelné. V případě žalobce bylo podle žalovaného prokázáno, že nabízel konečným spotřebitelům výrobek, určený k jiným účelům než ke kouření, který bylo možné současně kouřit a který byl upravený pro prodej konečnému spotřebiteli.

(19) Žalobce v žalobě tvrdil, že tabák nebyl upraven pro prodej konečnému spotřebiteli, neboť byl skladován ve skladu, který nebyl s provozovnou přímo spojen a byl skladován ve velkých krabicích. Podle žalovaného nelze účelově oddělovat sklad od samotné provozovny, jestliže takový sklad slouží ke skladování zboží nabízeného k prodeji v přílehlé provozovně. K prodeji byly nabízeny tabákové listy ve stejném stavu, v jakém byly skladovány, tzn., že pro účely prodeje neprocházel předmětný tabák žádnou další úpravou, a proto lze i na skladované zboží pohlížet jako na zboží upravené pro prodej konečnému spotřebiteli. Tvzení žalobce o zamýšleném prodeji větší části skladovaného tabáku jinému obchodníkovi žalovaný považuje za tvrzení účelové, neboť nebylo ze strany žalobce nikterak doloženo. Absenci podpisu jednatele žalobce považuje žalovaný za nahrazenou podpisem přítomné prodavačky. Navíc žalobce nikterak nezpochybňuje průběh místního šetření, a proto není důvod pochybovat o tom, že místní šetření proběhlo tak, jak je v protokolu popsáno.

(20) K námitce porušení komunitárního práva žalovaný konstatoval, že směrnicí 2008/118/ES je umožněno, aby si členské státy kromě zboží, které podléhá spotřební dani harmonizovaně, zatížily spotřební daní i jiné zboží, které není definované jako zboží podléhající spotřební dani ve smyslu příslušných harmonizačních směrnic. Žalovaný se domnívá, že výklad § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních ve vztahu ke směrnicím

2008/118/ES a 2011/64/EU provedl správně; ustanovení § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních proto neshledává v kolizi s unijním právem.

III. Obsah správního spisu

(21) 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: tabákové listy Mahogany Gold B v množství 134,68 kg (ve dvou papírových krabicích), tabák řezaný Mahogany Gold B v množství 0,988 kg (již jemně nadrcený, zajištěný v jednom igelitovém sáčku), tabákové listy American Blend v množství 234,26 kg (ve třech papírových krabicích) a tabákové listy Halfzware Shag v množství 111,78 kg (v jedné papírové krabici). 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. 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 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.

(22) 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. Vlastníkem propadnutých vybraných výrobků je podle § 42d odst. 2 zákona o spotřebních daních stát. Podle § 42d odst. 3 zákona o spotřebních daních se vybrané výrobky – tabákové výrobky zničí. 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 přepravech 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 odebírat 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 dekoračním a jiným účelům např. ke hnojení a provonění interiérů.

(23) 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.

(24) 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 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.

(25) 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 dekoračním, k provonění interiérů 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.

(26) Dne 29. 5. 2014 vydal žalovaný pod č. j. 27684/2014-900000-304.2 podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu napadené 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. 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 v rámci předchozích místních šetření ve dnech 15. 2. 2013 a 25. 2. 2013, lze vycházet z toho, že propadnuté vybrané výrobky nebyly 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 (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.

(27) Pokud jde o účel použití výrobků, pak se žalovaný ztotožnil se správcem daně v tom, že vznesené námitky považoval za účelové. Svá tvrzení o údajném záměru prodeje výrobků jinému podnikateli žalobce v řízení neprokázal a ani nenavrhl provedení důkazů, které by jeho tvrzení prokazovaly. Podle žalovaného navíc údajný zamýšlený prodej výrobků nelze zaměňovat s účelem použitím výrobků. Žalobce poukázal na odlišné okolnosti kontrol provedených v únoru 2013 a kontroly provedené v červnu 2013. Pokud žalobce za odlišné okolnosti považoval právě údajný zamýšlený prodej zboží jinému obchodníkovi, pak žalovaný takové tvrzení nepovažuje za věrohodné. Žalovaný žalobci neuvěřil především proto, že tuto skutečnost neuvedl hned na místním šetření, ale až ve svém odvolání proti zajištění vybraných výrobků, dále proto, že nepředložil žádný důkaz o sjednaném obchodě ani nepodal návrh na jeho provedení. Žalovaný též poukázal na to, že zboží bylo skladováno ve stejných prostorách skladu a provozovny jako v minulosti, kde docházelo k prodeji výrobků konečným spotřebitelům. Žalovaný též konstatoval, že podle tvrzení žalobce mělo dojít k jednorázovému prodeji výrobků v množství 400 kg jinému podnikateli. Zajištěno bylo celkem cca 481 kg tabákových listů, z toho cca 10 kg se podle žalobce nacházelo na prodejně.

Ve skladu se tedy muselo nacházet cca 471 kg tabákových listů, přičemž část zamýšlená k přímému prodeji v množství 400 kg nebyla nijak odlišena od zboží, které by na skladě po prodeji zůstalo. Žalovaný dále konstatoval, že není důvodu pochybovat o tom, že místní šetření dne 18. 6. 2013 proběhlo tak, jak je zaznamenáno v protokolu.

(28) Pokud jde o podmínku podle § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, aby současně bylo možno výrobek kouřit, pak v zákoně není stanovena „*možnost kouření*“ bez jakýchkoliv úprav výrobku. Podmínku „*možnosti kouření*“ výrobku je podle žalovaného třeba chápat tak, zda je výrobek možno kouřit či nikoliv, např. proto, že bylo pro tyto účely znehodnoceno. Není také podstatné, zda lze výrobek kouřit přímo nebo po jednoduchých úpravách za účelem přípravy pro kouření (nařezání, nadrcení), ale podstatné je, zda je tento výrobek ke kouření způsobilý, tzn., že žádná jeho vlastnost nebrání tomu, aby mohl být spotřebován kouřením. Podle žalovaného bylo ve správním řízení jednoznačně prokázáno, že výrobek je možné kouřit.

(29) Žalobce též v odvolání namítal, že zboží nebylo upraveno pro prodej konečnému spotřebiteli. Žalovaný konstatoval, že zboží bylo zajištěno v takové formě, v jaké bylo prodáváno konečným spotřebitelům v provozovně žalobce (v rámci jeho podnikatelské činnosti) a uskladněno v přílehlém skladu. Toto zboží je přitom jediným sortimentem, který je v provozovně nabízen přímo konečným spotřebitelům v množství, které si určí. Za těchto okolností nelze mít pochyb o tom, že zboží bylo upraveno pro prodej konečnému spotřebiteli.

(30) K námitce rozporu s komunitárním právem žalovaný uvedl, že má za to, že § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních není v rozporu se směrnicí 2011/64/EU. Žalovaný poukázal na čl. 1 odst. 3 písm. a) směrnice 2008/118/ES, podle kterého platí, že členské státy mohou vybírat daň z výrobků jiných než zboží podléhající spotřební dani. Česká republika tak využila svého práva a zdanila takový výrobek s cílem zabránit daňovým únikům.

IV. Právní hodnocení soudu

(31) 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.

(32) Žaloba není důvodná.

(33) Předně 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.

(34) Krajský soud z logiky věci nejprve přistoupil k vypořádání námítky o rozporu § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních s komunitárním právem. Pro posouzení této žalobní námítky je určující srovnání citovaného ustanovení zákona o spotřebních daních s obsahem směrnice 2011/64/EU, která je kodifikací směrnice Rady 92/79/EHS ze dne 19. 10. 1992 o sblížování daní z cigaret, směrnice Rady 92/80/EHS ze dne 19. 10. 1992

o sblížení daní z jiných tabákových výrobků než cigaret a směrnice Rady 95/59/ES ze dne 27. 11. 1995 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků (dále jen „směrnice „95/59/ES“).

(35) Podle článku 2 bodu 1 kodifikované směrnice 2011/64/EU se za tabákové výrobky považují (a) cigarety, (b) doutníky a doutníčky a (c) tabák ke kouření, a to (i) jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret a (ii) ostatní tabák ke kouření. Podle článku 5 kodifikované směrnice se za tabák ke kouření považují (a) řezaný nebo jinak dělený tabák, kroucený nebo lisovaný do desek a vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování a (b) tabákový odpad dodaný k maloobchodnímu prodeji, na který se nevztahují články 3 a 4 odst. 1 a který je možné kouřit. Jak správně konstatuje žalobce, výčet tabákových výrobků uvedený v kodifikované směrnici je nutno považovat za taxativní (k tomu srov. analogicky rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 29/2008 – 75; citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Tento taxativně určený výčet tabákových výrobků podle směrnice 2011/64/EU nelze rozšiřovat ani s poukazem na čl. 1 odst. 3 písm. a) směrnice 2008/118/ES, ze kterého se podává, že členské státy mohou vybírat daně z výrobků jiných než zboží podléhající spotřební dani. Výběr těchto daní však nesmí vést k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy. Žalovaný z toho dovozuje, že členský stát může uvalit spotřební daň i na jiný výrobek než ten, který je definován jako tabákový výrobek v příslušné směrnici. Žalobce s tím nesouhlasí a tvrdí, že tento článek je nutno vykládat tak, že členské státy mají právo zatížit zboží, podléhající spotřební dani, též jinými daněmi od spotřební daně odlišnými. Ani s jedním z těchto způsobů interpretace čl. 1 odst. 3 písm. a) směrnice 2008/118/ES krajský soud nesouhlasí.

(36) Předně je třeba vycházet z toho, že pojem „zboží podléhající spotřební dani“ je vymezen v čl. 1 odst. 1 uvedené směrnice, a to jako energetické produkty a elektřina, na něž se vztahuje směrnice 2003/96/ES, jako alkohol a alkoholické nápoje, na něž se vztahují směrnice 92/83/EHS a 92/84/EHS, a jako tabákové výrobky, na něž se vztahují směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES. Pro účely čl. 1 odst. 3 písm. a) směrnice 2008/118/ES je tedy třeba vycházet z toho, že zboží podléhající spotřební dani je vymezeno v čl. 1 odst. 1, který pro vymezení vybraných výrobků odkazuje na jednotlivé harmonizační směrnice. Význam čl. 1 odst. 3 písm. a) řešené směrnice pak krajský soud vykládá tak, že členské státy mohou vybírat daně i z jiných výrobků, než těch, které jsou harmonizačními směrnicemi vymezeny jako zboží podléhající spotřební dani. Kategorii zboží podléhající spotřební dani podle čl. 1 odst. 1 řešené směrnice (ve spojení s jednotlivými harmonizačními směrnicemi) však členský stát rozšiřovat nesmí. Příkladem z praxe je např. to, že v Dánsku je spotřební daní zatížena celá řada dalších výrobků, např. káva, čaj, čokoláda, zmrzlina atd. Uvedený článek tedy nelze vykládat tak, jak činil žalovaný, ani tak, jak činil žalobce.

(37) Je třeba konstatovat, že § 101 zákona o spotřebních daních prošel několika novelizacemi a některá jeho ustanovení byla již podrobena posuzování souladnosti s komunitárním právem. Nyní posuzovaný § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních je v daném znění účinný od 1. 5. 2011 (novela č. 95/2011 Sb.). 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*.

(38) Obsah tohoto ustanovení byl dříve v poněkud jiné formě uveden v § 101 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních. Znění tohoto ustanovení k 31. 12. 2006, bylo následující: *ostatním tabákem jsou tabákové výrobky, které nespadají pod písmeno c), jsou určeny pro konečného spotřebitele a k jinému účelu než ke kouření, s výjimkou šňupavých a žvýkacích tabáků*. Znění tohoto ustanovení bylo v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 29/2008 – 75, prohlášeno za rozporné se směrnicí 95/59/ES. Tato směrnice byla zrušena v souvislosti s vydáním kodifikované směrnice 2011/64/EU, avšak obsahově je v nové směrnici v podstatě zachována. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uvedl, že tabákovými výrobky je nutno v souladu se směrnicí 95/59/ES a v souladu s důvodovou zprávou k novele zákona o spotřebních daních č. 575/2006 Sb. rozumět pouze tabák vhodný (způsobilý) ke kouření. Obdobně se vyslovil Krajský soud v Ostravě, který ve vztahu k článkům 2 a 5 směrnice 95/59/ES vyslovil a podrobně vyargumentoval v rozsudku ze dne 4. 6. 2008, č. j. 22 Ca 53/2007 - 50, že „*smyslem těchto ustanovení je zdanit tabákové výrobky (lhostejno zda tabák či tabákový odpad), který je použitelný (vhodný, způsobilý) ke kouření, přičemž „určení“ ke kouření je zcela nerozhodné, jako rozhodné je určeno kritérium „použitelnosti“, jak argumentuje i žalovaný*“. Krajský soud dále uvedl, že: „*i podle práva ES je rozhodujícím kritériem pro zdanění tabákových výrobků jejich „použitelnost“ (způsobilost, vhodnost) ke kouření, kdy určení výrobce, dovozce či prodejce nemá na tuto otázku žádný vliv*“.

(39) Z důvodové zprávy k novele zákona o spotřebních daních č. 95/2011 Sb., kterou byl s účinností od 1. 5. 2011 novelizován § 101 zákona o spotřebních daních, se k nyní posuzovanému odstavci 6 uvádí, že „*při praktické aplikaci aktuálního znění zákona se zjistilo, že nebylo možné podle stávajícího znění definic tabákových výrobků zatřídit tabákový výrobek, který byl určen k jinému účelu než ke kouření, ale který bylo možné kouřit a také se k tomuto účelu používal, čímž pak docházelo k významným daňovým únikům*.“ Touto novelou zákonodárce upravil znění zákona tak, že byl vypuštěn pojem „*ostatní tabák*“ a kategorie výrobků, určených k jinému účelu než ke kouření, byla podřazena pod pojem „*tabák ke kouření*“. U tohoto typu vybraného výrobku byla doplněna podmínka aplikace tohoto ustanovení, a sice že musí jít o výrobek, který je možné kouřit [tato podmínka v dosavadním znění § 101 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních nefigurovala]. Výslovným zákonným vymezením tohoto kritéria u výrobku, který je sice určen k jinému účelu než ke kouření a je upravený pro prodej konečnému spotřebiteli, avšak je možné jej kouřit, vymezil zákonodárce přesnější pravidla pro zdanění těchto výrobků tak, aby nedocházelo k daňovým únikům při prodeji výrobků určených prodávajícím k jinému účelu, avšak ve skutečnosti spotřebiteli užívaných ke kouření. Krajský soud je přesvědčen, 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. Jak již konstatoval Krajský soud v Ostravě ve shora citovaném rozsudku, 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.

(40) Krajský soud při své úvaze vycházel především ze smyslu a účelu směrnice 2011/64/EU, kterou je zajištění řádného fungování vnitřního trhu a zároveň zajištění vysokého stupně ochrany lidského zdraví. Harmonizace v oblasti spotřební daně uvalené

na tabákové výrobky má zajistit poctivou hospodářskou soutěž, přičemž stanovené daně v jednotlivých členských zemích nemají narušovat podmínky hospodářské soutěže a omezovat volný pohyb tabákových výrobků v EU. Z citované proklamace v preambuli směrnice 2011/64/EU krajský soud vyhodnotil, že nelze umožňovat daňové úniky a obcházení komunitárního práva. Při posouzení žalobcova případu je krajský soud toho názoru, že právě jeho jednání, tj. prodej tabákových listů konečným spotřebitelům bez spotřební daně a bez povinného varovného označení tabákových výrobků (u tabákových výrobků, které nejsou určeny ke kouření, musí být na obalech pro spotřebitele uvedeno varování: "Tento tabákový výrobek může škodit Vašemu zdraví a je návykový" – viz § 5 vyhlášky č. 344/2003 Sb., kterou se stanoví požadavky na tabákové výrobky ve spojení s § 12a zákona č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů) narušuje hospodářskou soutěž na relevantním trhu v Evropské unii a též vážně ohrožuje lidské zdraví.

(41) 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.

(42) 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.

(43) 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 předchozích správních řízeních 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 správní orgány i v nyní projednávaném případě a krajský soud dospěl k totožnému závěru, a sice že se žalobci nepodařilo závěr správních 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.

(44) Pokud jde o naplnění podmínky „*možnosti kouřit*“ daný výrobek, pak se krajský soud zcela ztotožňuje se žalovaným 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 jiném řízení, avšak v řízení týkajícím se naprosto totožných výrobků, které byly dříve zajištěny při přepravě. Žalobce výsledky zkoušky a zkoumané vzorky v nyní projednávaném řízení nezpochybnil. V protokolu o místním šetření uvedl, že se jedná o totožné výrobky, jako které byly zajištěny při přepravě a následně propuštěny zpět žalobci, a že proto není nutné odebírat z výrobků nové vzorky.

(45) 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. 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 konečným 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).

(46) 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.

(47) 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.

(48) 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 odřepikování atd. (viz protokoly o zkoušce celně technické laboratoře).

(49) 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 přihlédli 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.

(50) 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.

(51) 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. 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 dílčí § 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 vznesl, bylo na něm, aby snesl důkazy k prokázání svého tvrzení. Nic takového však žalobce neučinil ani v daňovém řízení a ani nyní v řízení před soudem.

Jako důkazní prostředky k této skutečnosti by se nabízely např. předkontrakční 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 jednatele žalobce celním pracovníkům již při místním šetření, nýbrž jej poprvé vznesli až po vydání rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků.

(52) Krajský soud z provedených důkazů 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 přeprávkách 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. 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.

(53) K místnímu šetření se 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.). Prodejnu 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 vzdání se před podpisem protokolu bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost protokolu jako důkazního prostředku (§ 62 odst. 2 daňového řádu). O oprávnění prodávачky 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. Navíc je nutné poznamenat, že žalobce ani v žalobě výslovně obsah protokolu a průběh místního šetření nezpochybnil.

(54) 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. Žalovaný v napadeném rozhodnutí k této odvolací námitce uvedl, že se jednalo o jinou situaci a okolnosti. Tehdy zajištěné výrobky byly dopravovány (dopravcem vlastníkovu a odběrateli zboží) a skladovány ve skladu dopravce, kde si je měl žalobce jako vlastník vyzvednout. Při přepravě zboží a skladování ve skladu dopravce nic nenasvědčovalo tomu, že by se mělo jednat o zboží určené konečným spotřebitelům. Toto odůvodnění žalovaného se jeví krajskému soudu jako dostatečné vysvětlení postupu celních orgánů v jiném žalobcově případě.

(55) Odkaz žalovaného na judikát, 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.

(56) Konečně žalobce požadoval, aby krajský soud v souvislosti s přezkumem napadeného rozhodnutí přezkoumal i rozhodnutí správce daně o zajištění vybraných výrobků ze dne 21. 6. 2013, č. j. 39585-2/2013-520000-31, resp. rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2013, č. j. 38662-2/2013-900000-304.2. Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. platí, že soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku podle § 42 zákona o spotřebních daních, není vyloučeno z přezkumu ve správním soudnictví (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2006, č. j. 2 Afs 198/2005 – 88, publikovaný pod č. 1536/2008 Sb. NSS) a žalobce se tak proti němu mohl bránit samostatnou žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s., nebyl krajský soud povinen v rámci tohoto řízení rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků přezkoumávat. Zároveň krajský soud nebral uvedený požadavek žalobce jako samostatný žalobní návrh, neboť ten by nemohl mít za výsledek jiné rozhodnutí než o odmítnutí takové žaloby pro opožděnost [§ 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], neboť odvolací rozhodnutí ve věci zajištění vybraných výrobků bylo žalobci doručeno již dne 13. 10. 2013.

V. Závěr a náklady řízení

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

(58) O náhradě nákladů tohoto 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 účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti nějaké náklady vznikly. Krajský soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních 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 30. 1. 2015

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení :
Prázdna Jaroslava