

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce **Eko-Tabak, s. r. o.**, IČ: 28109775, se sídlem Kamenný Újezd, Budějovická 508, zastoupeného Mgr. Petrem Valentem, advokátem se sídlem Jeremiášova 18, 370 01 České Budějovice, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 1. 2015, č. j. 10 Af 49/2014 - 45,

t a k t o :

I. Soudnímu dvoru Evropské unie **se předkládají** tyto předběžné otázky:

1. Lze sušené, plošné, nepravdelné, částečně odřapíkové tabákové listy a/nebo jejich části, které prošly procesem primárního sušení a následného řízeného vlhčení, se zjištěnou přítomností glycerinu, které lze po jednoduchých úpravách (nadrčením nebo ručním nařezáním) kouřit, považovat za tabákové výrobky ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) bod ii), respektive čl. 5 odst. 1 písm. a) Směrnice Rady 2011/64/EU o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků (kodifikované znění)?

2. Pokud je odpověď na první otázku negativní, brání čl. 5 ve spojení s čl. 2 Směrnice Rady 2011/64/EU o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků (kodifikované znění) takové vnitrostátní právní úpravě členského státu, která podrobuje spotřební dani z tabákových výrobků i tabák neuvedený v čl. 2 a čl. 5 Směrnice Rady 2011/64/EU o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků (kodifikované znění), který je určen k jinému účelu, než ke kouření, současně jej však je možno kouřit (je ke kouření způsobily či vhodný) a je upravený pro prodej konečnému spotřebiteli?

II. Řízení **se přerušuje**.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Skutkový základ sporu a řízení předcházející položení předběžných otázek

Rozhodnutím ze dne 14. 11. 2013, č. j. 39585-9/2013-520000-3, Celní úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) 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. Současně správce daně rozhodl, že se podle § 42d odst. 3 zákona o spotřebních daních vybrané výrobky - tabákové výrobky zničí. Uvedené rozhodnutí žalovaný k odvolání žalobce změnil rozhodnutím ze dne 29. 5. 2014, č. j. 27684/2014-900000-304.2 tak, že ve výroku rozhodnutí správce daně 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.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který rozsudkem ze dne 30. 1. 2015, č. j. 10 Af 49/2014 - 45, žalobu zamítl.

Krajský soud se nejprve zabýval vypořádáním námitky týkající se tvrzeného rozporu § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních s unijním právem, konkrétně Směrnicí Rady 2011/64/EU o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků (kodifikované znění), dále jen „směrnice 2011/64/EU“, která je kodifikací Směrnice Rady 92/79/EHS o sblížování daní z cigaret, Směrnice Rady 92/80/EHS o sblížování daní z jiných tabákových výrobků než cigaret a Směrnice Rady 95/59/ES o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků. Žalobce totiž namítal, že výrobky, na něž dopadá § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, nepřipustně katalog tabákových výrobků vymezených směrnicí 2011/64/EU rozšiřují.

Krajský soud zdůraznil, že výčet tabákových výrobků, na něž se směrnice 2011/64/EU vztahuje, jak jsou vymezeny v čl. 2 odst. 1, je taxativní a nelze jej rozšiřovat ani s poukazem na čl. 1 odst. 3 písm. a) směrnice 2008/2011/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice 2008/2011/ES“), jelikož tabákové výrobky jsou ve smyslu čl. 1 odst. 1 téže směrnice označeny (spolu s dalšími) jako zboží podléhající spotřební dani. Krajský soud dovodil, že podle čl. 1 odst. 3 písm. a) směrnice 2008/2011/ES členské státy mohou vybírat spotřební daně i z jiných výrobků, než ze zboží podléhajícího spotřební dani uvedeného v čl. 1 odst. 1 směrnice 2008/2011/ES. Kategorie zboží, které jsou označeny za zboží podléhající spotřební dani dle čl. 1 odst. 1 směrnice 2008/2011/ES však rozšiřovat nelze.

S ohledem na zmíněnou výtku žalobce, že zákon o spotřebních daních v § 101 odst. 6 *in fine* katalog tabákových výrobků, které podléhají spotřební dani, nepřipustně rozšiřuje, krajský soud dále uvažoval, zda vymezení tabákových výrobků, jak je obsaženo v § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, je v souladu se směrnicí 2011/64/EU,

pokračování

pokud jde o vymezení tabáku ke kouření jako jedné z kategorií tabákových výrobků, jež jsou předmětem spotřební daně.

K tomu poukázal na důvodovou zprávu k novele zákona o spotřebních daních provedené zákonem č. 95/2011 Sb. s účinností od 1. 5. 2011, kterou došlo ke změně znění § 101 zákona o spotřebních daních tak, že původní § 101 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních ve znění „*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*“, byl zrušen a nahrazen § 101 odst. 6 v následujícím znění: „*Tabákem ke kouření se pro účely tohoto zákona rozumí také výrobek, který obsahuje zcela nebo částečně i jiné látky než tabák a který splňuje ostatní podmínky uvedené v odstavci 3 písm. c) s výjimkou výrobků uvedených v odstavci 8, nebo 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.*“ (zdůraznění provedeno dodatečně Nejvyšším správním soudem). Zdůraznil přitom, že důvodem novelizace zákona o spotřebních daních v naznačeném směru bylo zabránění daňovým únikům při prodeji výrobků určených prodávajícím k jinému účelu než ke kouření, avšak ve skutečnosti spotřebiteli užívanými ke kouření. Krajský soud uzavřel, že definicí tabáku ke kouření podle § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních nevybočil zákonodárce z mezí směrnice 2011/64/EU tak, že by nepřipustně rozšířil okruh vybraných tabákových výrobků, na něž se vztahuje, neboť smyslem a účelem směrnice 2011/64/EU je zajistit, aby spotřební dani podléhaly i výrobky, které jsou sice určeny k jinému účelu, než ke kouření, avšak je možné je kouřit a nelze umožňovat daňové úniky a obcházení unijního práva, jak se děje podle krajského soudu v případě jednání žalobce, který prodává tabákové listy konečným spotřebitelům bez spotřební daně a bez povinného varovného označení tabákových výrobků. Ono kritérium použitelnosti výrobků ke kouření považoval krajský soud za rozhodující pro úvahu o zdanění tabákových výrobků podle unijního práva a jelikož toto kritérium je vyžadováno jako vlastnost i u výrobků uvedených v § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, které jsou pro účely zákona o spotřebních daních označeny jako tabák ke kouření, neshledal rozpor uvedeného zákonného ustanovení se směrnicí 2011/64/EU.

Z uvedených závěrů krajský soud vyšel a přistoupil k posouzení, zda tabákové listy, popřípadě jejich části (dále jen „tabákové listy“), zajištěné správcem daně u žalobce, naplňují pojmové znaky obsažené v § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních. Skutečnost, že zajištěný výrobek není výrobkem, který by spadal pod vymezení tabáku ke kouření dle § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních, v řízení nebyla spornou a krajský soud tedy hodnotil, zda jsou správné závěry správce daně a žalovaného, že zajištěné tabákové listy naplňují zbylá definiční kritéria tabáku ke kouření podle § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, tedy zda je možné je kouřit, zda byly upraveny k prodeji konečnému spotřebiteli a zda je naplněno i kritérium, že nejsou určeny ke kouření. Právě tyto tři pojmové znaky totiž byly mezi účastníky řízení sporné, resp. žalobce jejich naplnění rozporoval, když namítal, že zajištěné tabákové listy jsou surovinou, nikoliv tabákovým výrobkem.

Krajský soud vyšel z popisu a charakteristik zajištěných tabákových listů, jak vyplynuly z protokolů o zkoušce, které byly vyhotoveny celně-technickou laboratoří dne 17. 4. 2013 ohledně odebraných vzorků tabákových listů označených „tabákové listy

Halfzware Shag“, „tabákové listy America Blend“ a tabákové listy „Mahagony Gold B“, z nichž vyplynulo, že jde o sušený, částečně odřapíkový tabák, který nelze bez další úpravy kouřit, ani ubalit do cigarety, naplnit do cigaretové dutinky ani do lulky. Je však možné vzorek tabáku upravit (např. nařezáním či nadrcením) a takto upravený jej lze naplnit do cigaretové dutinky, lulky, zabalit do cigaretového papírku a kouřit. K vlastnostem posuzovaných vzorků (shodným u všech vyjmenovaných druhů tabákových listů) protokoly o zkoušce uváděly, že kromě látek běžně přítomných v tabáku, je přítomen i glycerin, který se dle laboratoře přidává při procesu odřapíkování pro zachování vlhkosti a pružnosti tabákových listů jako obrana proti polámání při manipulaci.

Dovodil, že pokud jde o účel užití tohoto výrobku, žalobce nevyvrátil závěr správce daně, že výrobek není určen k tvrzenému prodeji jinému obchodníkovi (pokud jde o 400 kg tabákových listů), jelikož v předchozích správních řízeních o propadnutí zboží stejného charakteru a vlastností žalobce uváděl, že tabák je určen k dekoračním účelům a ke hnojení. Proto měl krajský soud tuto podmínku (že výrobek je určen k jinému účelu, než ke kouření) za splněnou.

Také podmínka, že je možno tabákové listy kouřit, byla podle krajského soudu naplněna, jelikož není rozhodné, zda výrobek je způsobilý ke kouření v té podobě, jak se prodává, nýbrž je rozhodná obecná vlastnost tohoto materiálu, bez ohledu na formu, v jaké se v té které chvíli (např. v době zajištění správcem daně), nachází. Poukázal opět na výsledky zkoušek z celně-technické laboratoře, které tento závěr podporují, jelikož při jednoduché, v zásadě laické, úpravě nařezáním tabákových listů nožem či jejich nadrcením v mixéru, je možno tabák kouřit v dýmce či ve formě ručně ubalené cigarety. Zde také vyslovil nesouhlas s námitkou žalobce, že zajištěné tabákové listy jsou surovinou, jelikož již v době, kdy byly tabákové listy zajištěny, byly zpracovány procesem fermentace i částečného odřapíkování, což opět vyplývá z protokolů o zkoušce zpracovaných celně-technickou laboratoří.

Nakonec soud posuzoval, zda je naplněna podmínka, že jsou tabákové listy upraveny pro prodej končenému spotřebiteli. I to žalobce rozporoval s poukazem na skutečnost, že zajištěné tabákové listy byly uskladněny ve skladu, který není přímo propojen s jeho provozovnou, a spotřebitelé do skladu přístup nemají, nadto tabák byl uložen ve velkoobjemových krabicích. Krajský soud dovodil, že žalobce, jemuž svědčilo k této otázce důkazní břemeno, neprokázal tvrzení, že 400 kg tabákových listů z celkového zajištěného množství 480,72 kg bylo určeno pro prodej jinému obchodníkovi (společnosti JIMA), nikoliv konečným spotřebitelům. Poukázal i na způsob nabídky a prodeje tabákových listů konečným spotřebitelům v provozovně, jak vyplynul z protokolu o místním šetření ze dne 18. 6. 2013, které správce daně u žalobce provedl, kde prodavačka v provozovně drtila na řezacím nástroji tabákové listy na řezaný tabák. Ačkoliv uvedla, že má tento řezaný tabák v množství 0,988 kg pro vlastní potřebu jako hnojivo ke květinám, nezaplatila jeho cenu, za niž byl prodáván (v jednotné výši 120 Kč za 100 gramů), tedy stále se jednalo o zboží ve vlastnictví žalobce. Dále uvedl, že tabákové listy byly skladovány ve skladu přilehlém k provozovně a byly prodávány v takové formě, v jaké byly skladovány, před prodejem se žádná jejich úprava neprováděla, a proto dovodil, že i výrobek, skladovaný ve velkoobjemových krabicích (o rozměrech 80 x 80 x 190 cm), byl

pokračování

určen k prodeji konečnému spotřebiteli. Tabákové listy nadto byly jediným nabízeným sortimentem v provozovně žalobce a řezačka byla umístěna na pultě.

Z uvedených důvodů krajský soud shledal správným závěr správce daně a žalovaného, že zajištěné tabákové listy jsou tabákovým výrobkem podle § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, konkrétně tabákem ke kouření, jelikož jsou naplněny všechny definiční znaky zákonem v tomto ustanovení vyžadované.

V této souvislosti také vyslovil názor, že pokud žalobce namítal, že správce daně rozšířil nad rámec zákonných podmínek i další kritérium pro zařazení výrobku jako tabáku ke kouření dle § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, a sice „absenci znehodnocení ke kouření“, nejedná se o rozšíření podmínek vymezených v § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, nýbrž o výklad podmínky, že výrobek je „možno kouřit“. Jde tedy o vyslovení závěru o tom, kdy lze výrobek považovat za takový, který je možno kouřit, což je splněno v případě, že výrobek nebyl pro tento účel znehodnocen. I zde poukázal na obsah důvodové zprávy k novele zákona o spotřebních daních provedené zákonem č. 95/2011 Sb., podle níž „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).“ Proto nepovažoval závěry správce daně za chybné, rozšiřující zákonnou podmínku „možnosti kouřit“ a naopak shledal tuto žalobní námitku za neopodstatněnou.

Proti rozsudku krajského soudu (dále jen napadený rozsudek“) podal žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž uplatňuje důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), namítá tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení.

Konkrétně stěžovatel nesouhlasí s posouzením námitky týkající se tvrzeného rozporu vnitrostátní právní úpravy s právní úpravou Evropské unie, neboť má za to, že kategorie tabákových výrobků (tabáku ke kouření), která je shodná či srovnatelná s tou, kterou vymezuje § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, nelze ve směrnici 2011/64/EU nalézt. Setrvává na stanovisku, že krajský soud i správní orgány obou stupňů rozhodly v rozporu s evropským právem a provedly za použití § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních extenzivní výklad směrnice 2011/64/EU spočívající v tom, že rozšířily kategorii tabákových výrobků i na zboží, na něž evropské právo jako na tabákové výrobky podléhající spotřební dani nepohlíží. Zdůrazňuje taxativní výčet tabákových výrobků ve směrnici 2011/64/EU, včetně vyjmenovaných vlastností, jak jsou v ní obsaženy, a uzavírá, že skupinu tabákových vzorků, která je definována v § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, nelze v právní úpravě Evropské unie nalézt.

V dalším stěžovatel rozporuje závěry krajského soudu ohledně naplnění kritéria „možnosti kouřit“. Má za to, že toto kritérium musí být naplněno již v okamžiku skladování zboží, naopak nelze připustit extenzivní výklad, jak učinily správní orgány obou stupňů, že postačuje, že je možno tabák kouřit po určitých úpravách (nařezáním, nadrcením), jelikož kritérium „možnosti kouřit“ má být jedním z těch, podle nichž se určuje, zda se jedná o tabák ke kouření či nikoliv. Poukazuje na rozhodnutí správce daně,

kterým bylo zboží (tabákové listy) stejných vlastností a charakteristik vyhodnoceno jako surový tabák, nepodléhající spotřební dani v rozhodnutích 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. Odlišný přístup správce daně v případě identického zboží není podle stěžovatele v souladu se zákonem. Shrnuje, že v daném případě došlo k rozšíření zákonné kategorie výrobků zdaňovaných spotřební daní na komoditu, která v okamžiku skladování a v okamžiku zajištění ze strany správce daně svými vlastnostmi neodpovídala zákonné definici tabákového výrobku podle § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, neboť ji nebylo možno kouřit ve stavu, v jakém byla zajištěna. Kritéria pro vymezení zboží jako tabákového výrobku nastavená zákonem nelze podle stěžovatele ani rozšiřovat, ani měnit, či omezovat v neprospěch adresáta právní normy.

Za nesprávný označil i závěr krajského soudu, že nebylo rozšiřujícím kritériem, které stanovil správce daně, pokud dovodil, že aby bylo možno na zajištěné tabákové listy pohlížet jako na tabák, který nelze kouřit, musel by být opatřen tak, aby kouření po provedených (znehodnocujících) úpravách bylo jednou provždy vyloučeno.

Nakonec doplnil, že nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že správce daně nepochybně prokázal, že všechny tabák v zajištěném množství, u něhož bylo vysloveno propadnutí, byl určen k prodeji konečnému spotřebiteli, čímž došlo k naplnění jedné z podmínek uvedených v § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních. Stěžovatel tedy navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje kasační stížnost zamítnout. Má za to, že otázku souladu vnitrostátní právní úpravy, konkrétně § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, se směrnici 2011/64/EU posoudil již žalovaný a poté i krajský soud a byť na základě dílem odlišné argumentace, dospěli ke shodnému závěru, že takový rozpor dán není.

Nesouhlasí ani se stížní námitkou, že nebyla naplněna podmínka § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, podle níž tabákem ke kouření je výrobek, který je možné kouřit. Nesdílí názor stěžovatele, že výklad § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních provedl extenzivním způsobem a v dalším odkázal na argumentaci, kterou uvedl ve svém rozhodnutí o odvolání stěžovatele, i na obsah odůvodnění napadeného rozsudku. Poukázal na skutečnost, že pokud se stěžovatel dovolává jiných případů, v nichž správce daně postupoval odlišným způsobem při posouzení naplnění podmínek § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, bylo to dáno okolnostmi těchto případů (např. s ohledem na místo skladování ve skladu dopravce či s ohledem na osobu, která tabákové listy skladovala, kterou byl dopravce; tedy nebylo zřejmé, že by tabákové listy byly nabízeny konečným spotřebitelům). Proto dovozuje, že se nedopustil porušení zásady rovného přístupu, ani porušení zásady právní jistoty, jak shodně potvrdil krajský soud. K podmínce „možnosti kouření“ dále žalovaný doplnil, že výklad jím přijatý krajský soud akceptoval, argumentačně jej rozšířil a podle žalovaného není podstatné, že povinnost znehodnocení tabáku ke kouření (kterou argumentoval žalovaný – poznámka Nejvyššího správního soudu) nelze dovodit ze zákona.

pokračování

Závěrem žalovaný vyslovuje nesouhlas i s námitkou stěžovatele, že nebyla naplněna podmínka, aby výrobek byl upraven pro prodej konečnému spotřebiteli, která je obsažena v § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních. Uvádí, že ve svém rozhodnutí tuto podmínku a její splnění v posuzované věci dostatečně odůvodnil, a proto krajský soud nepochybil, pokud na jeho argumentaci přistoupil. Ostatně stěžovatel, ač mu nic nebránilo, závěry správce daně ani žalovaného k této otázce v průběhu řízení nevyvrátil. Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

II.

Relevantní právní úprava Evropské unie a vnitrostátní právní úprava

Relevantní ustanovení směrnice 2011/64/EU znějí:

KAPITOLA 2 *DEFINICE*

Článek 2

1. Pro účely této směrnice se za tabákové výrobky považují:

- a) cigarety;
- b) doutníky a doutníčky;
- c) tabák ke kouření:
- i) jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret,
- ii) ostatní tabák ke kouření.

Článek 5

1. Pro účely této 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;

- b) tabákový odpad dodaný k maloobchodnímu prodeji, na který se nevztahují článek 3 a čl. 4

odst. 1 a který je možné kouřit. Pro účely tohoto článku se tabákovým odpadem rozumějí zbytky z tabákových listů a vedlejší produkty získané při zpracování tabáku nebo při výrobě tabákových výrobků.

2. Tabák ke kouření, v němž je více než 25 % váhy tabákových částic užších než 1,5 mm, se považuje za jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret.

Členské státy mohou dále považovat za jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret tabák ke kouření, v němž je více než 25 % váhy tabákových částic o šířce 1,5 mm nebo větší a který se prodával nebo byl určen k prodeji pro ruční výrobu cigaret.

Relevantní ustanovení zákona o spotřebních daních znějí:

§ 101

Předmět daně z tabákových výrobků

(1) Předmětem daně jsou tabákové výrobky.

(2) Tabákovými výrobky se pro účely tohoto zákona rozumí cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření.

(3) Pro účely tohoto zákona se rozumí

a) cigaretami

1. tabákové provazce, které se kouří v nezměněném stavu a nejsou doutníky ani cigarillos podle písmene b),
2. tabákové provazce, které se jednoduchou nepřemyslovou manipulací vloží do dutinek z cigaretového papíru, nebo
3. tabákové provazce, které se jednoduchou nepřemyslovou manipulací zabalí do cigaretového papíru,

b) doutníky a cigarillos tabákové smotky, které se kouří v nezměněném stavu a s ohledem na jejich vlastnosti a očekávání běžného spotřebitele jsou v nezměněném stavu určeny výhradně ke kouření a obsahují

1. krycí list ze surového tabáku, nebo
2. trhanou tabákovou náplň, s krycím listem v obvyklé barvě doutníku z rekonstituovaného tabáku, jenž kryje celý výrobek, případně i filtr, avšak nikoli náustek v případě doutníků s náustkem, činí-li jejich jednotková hmotnost bez filtru nebo náustku nejméně 2,3 g a nejvýše 10 g a je-li obvod nejméně jedné třetiny délky alespoň 34 mm,

c) tabákem ke kouření

1. tabák řezaný, popřípadě jinak dělený, kroucený nebo lisovaný do desek, a který je možné kouřit bez dalšího průmyslového zpracování,
2. tabákový odpad upravený pro prodej konečnému spotřebiteli, který nespadá pod písmeno a) nebo b) a který je možné kouřit, nebo
3. tabák ke kouření obsahující více než 25 % hmotnosti tabákových částic s šířkou řezu menší než 1,5 mm; jedná se o jemně řezaný tabák určený pro ruční výrobu cigaret.

(4) Cigaretami se pro účely tohoto zákona rozumí také výrobky, které obsahují zcela nebo částečně i jiné látky než tabák a které splňují ostatní podmínky uvedené v odstavci 3 písm. a) s výjimkou výrobků uvedených v odstavci 8.

(5) Doutníky a cigarillos se pro účely tohoto zákona rozumí také výrobky, které obsahují částečně i jiné látky než tabák a které splňují ostatní podmínky uvedené v odstavci 3 písm. b).

(6) Tabákem ke kouření se pro účely tohoto zákona rozumí také výrobek, který obsahuje zcela nebo částečně i jiné látky než tabák a který splňuje ostatní podmínky uvedené v odstavci 3 písm. c) s výjimkou výrobků uvedených v odstavci 8, nebo 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.

pokračování

(7) Tabákovým odpadem se pro účely tohoto zákona rozumí zbytky z tabákových listů a zbytky vzniklé při zpracování a výrobě tabákových výrobků.

(8) Za tabákové výrobky se nepovažují výrobky, které neobsahují tabák, splňují podmínky uvedené v odstavci 3 písm. a) nebo c), používají se výlučně k lékařským účelům a potvrzení o této skutečnosti vydá Ministerstvo zdravotnictví České republiky nebo jím pověřená instituce.

III.

Rozbor předkládaných předběžných otázek

Pro rozhodnutí o předmětné kasační stížnosti je třeba posoudit, zda lze tabákové listy a/nebo jejich části, v podobě, jak byly zajištěny správcem daně u stěžovatele, tedy sušené, plošné, nepravidelné, částečně odřapíkované, které prošly procesem primárního sušení a následného řízeného vlhčení se zjištěnou přítomností glycerinu, které lze kouřit po další jednoduché úpravě (například nadrcením nebo ručním nařezáním), považovat za tabákové výrobky, na něž dopadá harmonizovaná úprava spotřebních daní podle směrnice 2011/64/EU, která je ve vnitrostátním právním řádu provedena zákonem o spotřebních daních.

Pokud bude odpověď na tuto první otázku negativní, vyvstává další otázka, zda je možno vnitrostátní právní úpravou podrobit spotřební dani z tabákových výrobků i tabák neuvedený v čl. 2 a čl. 5 směrnice 2011/64/EU, který je určen k jinému účelu, než ke kouření, který však současně je možno kouřit (ve smyslu jeho vhodnosti ke kouření) a který je upravený pro prodej konečnému spotřebiteli, nebo zda takové vnitrostátní právní úpravě čl. 2 a čl. 5 směrnice 2011/64/EU brání.

Pokud jde o definici tabáku ke kouření dle § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, ta je určena pro účely vymezení předmětu spotřební daně z tabákových výrobků.

Jak plyne z účelu a smyslu směrnice 2011/64/EU, jsou definice cigaret, doutníků a doutníčků, jakož i ostatního tabáku ke kouření stanoveny v zájmu jejich jednotného a spravedlivého zdanění (bod 8 odůvodnění směrnice 2011/64/EU), tedy i za účelem řádného fungování vnitřního trhu, nenarušování hospodářské soutěže různých kategorií tabákových výrobků náležejících k téže skupině, se současnou snahou snížit výskyt podvodů a pašování v Unii i směrem k zajištění vyšší úrovně ochrany lidského zdraví (body 9, 15 a 16 odůvodnění směrnice 2011/64/EU). Účelem harmonizace spotřebních daní u jiných výrobků, než cigaret, je též stanovení celkové minimální spotřební daně pro všechny výrobky (jiné než cigarety), které patří do stejné skupiny tabákových výrobků (bod 17 odůvodnění směrnice 2011/64/EU).

S přihlédnutím k uvedenému smyslu a účelu harmonizace spotřebních daní a struktury a sazeb této daně z tabákových výrobků je v nyní posuzované věci nezbytným posoudit, které tabákové výrobky lze pod pojem ostatní tabák ke kouření dle čl. 2 odst. 1 písm. c) bod ii) směrnice 2011/64/EU zahrnout, aby byl shora naznačený smysl a účel

harmonizované úpravy dosažen, tedy aby stejné (taxativně vymezené) zboží bylo ve všech členských státech zdaněno ve výsledku totožně.

Na posuzovaný případ aplikované ustanovení § 101 zákona o spotřebních daních bylo zákonodárcem přijato za účelem transpozice čl. 2, resp. čl. 5 směrnice 2011/64/EU. Přitom v předešlém znění zákona o spotřebních daních (účinném do 30. 4. 2011) nebyl v definici ostatního tabáku obsažen v § 101 odst. 3 písm. d), jehož znění je citováno na straně 2 poslední odstavec tohoto usnesení, vůbec zahrnut požadavek, aby se jednalo o tabákový výrobek, který je vhodný či způsobilý ke kouření, tedy je možno jej kouřit. Tabákové výrobky jako předmět spotřební daně, na něž dopadá směrnice 2011/64/EU, se však vyznačují primárně právě touto základní charakteristikou, která je i tou, na jejímž základě jsou vymezeny skupiny či druhy výrobků, podléhající harmonizované úpravě spotřební daní z tabákových výrobků (srovnej například bod 16 odůvodnění směrnice 2011/64/EU). To také bylo mimo jiné důvodem pro provedení novelizace § 101 zákona o spotřebních daních zákonem č. 95/2011 Sb. s účinností od 1. 5. 2011, které je rozhodné i pro nyní posuzovanou věc.

Podle Nejvyššího správního soudu musí být plně respektována povinnost eurokonformního výkladu daného ustanovení vnitrostátního práva (§ 101 zákona o spotřebních daních), a to zejména za situace, kdy vnitrostátní právní úprava je v této části transpozicí úpravy spotřebních daní z tabákových výrobků, jak vyplývá z kodifikované směrnice 2011/64/EU v návaznosti na čl. 1 odst. 1 směrnice 2008/2011/ES, případně by přicházelo v úvahu použití přímého účinku směrnice ve prospěch daňového subjektu, pokud by se stávající úprava v zákoně o spotřebních daních ukázala být v rozporu s unijním právem, konkrétně s citovanými směrnicemi.

Ve věci tedy vyvstaly otázky výkladu práva Evropské unie, na jejichž posouzení závisí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o nyní posuzované kasační stížnosti a které lze formulovat způsobem uvedeným ve výroku tohoto usnesení.

Není pochyb o tom, že ke zodpovězení těchto obecných otázek výkladu čl. 2 odst. 1 písm. c) bod ii), respektive čl. 5 směrnice 2011/64/EU je v konečné instanci příslušný výlučně Soudní dvůr Evropské unie a že Nejvyšší správní soud jakožto soud, proti jehož rozhodnutí v této věci není opravný prostředek přípustný, má podle čl. 267 třetího pododstavce Smlouvy o fungování Evropské unie povinnost obrátit se na Soudní dvůr s předběžnými otázkami, ledaže by tyto otázky bylo možné v plném rozsahu posoudit na základě stávající judikatury Soudního dvora (*acte éclairée*), případně že by odpověď na dané otázky byla zřejmá a jednoznačná a nevzbuzovala by pochybnosti o možnosti jiného výkladu ani při porovnání různých jazykových verzí směrnice 2011/64/EU (*acte clair*).

Soudní dvůr se přímým výkladem čl. 2 odst. 1 písm. c) bod ii), respektive čl. 5 směrnice 2011/64/EU z pohledu obsahového vymezení pojmu tabákových výrobků, konkrétně ostatního tabáku ke kouření, dosud detailněji nezabýval. Nelze tedy v rozsahu, v jakém má výklad označených ustanovení směrnice 2011/64/EU význam pro nyní posuzovanou věc, dovodit, že se jedná *acte éclairée*, tedy že jde o otázku, již je možno beze zbytku z dosavadní judikatury Soudního dvora vyložit.

pokračování

Nejvyšší správní soud současně neshledal, že by bylo možno tuto stěžejní otázku vyložit na základě obecných zásad výkladu, z nichž by se nastíněné otázky jevily natolik nespornými, aby je bylo možné považovat za *acte clair*. Pojem ostatní tabák ke kouření, jako skupina tabákových výrobků, jež jsou předmětem spotřební daně, není ve směrnici 2011/64/EU blíže obsahově vymezen a vyložen, tudíž porovnání různých jazykových verzí uvedené směrnice nemá v tomto případě žádného významu.

Jak již shora uvedeno, v nyní posuzované věci je stěžejní obsahové vymezení pojmu „tabák ke kouření“ v podskupině „ostatní tabák ke kouření“, zejména pak skutečnost, zda za ostatní tabák ke kouření jako tabákový výrobek, který je předmětem spotřební daně, lze považovat tabákový list mající určité charakteristiky (formulované v první otázce).

První otázkou tedy je, zda je vůbec možné tabákové listy, které již prošly určitými úpravnými procesy (jako např. procesem sušení či řízeného vlhčení), považovat za tabákový výrobek podléhající spotřební dani ve smyslu směrnice 2011/64/EU.

Pokud nikoliv, vystává druhá otázka, totiž zda čl. 2 a čl. 5 směrnice 2011/64/EU brání tomu, aby členský stát ve vnitrostátní právní úpravě podrobil spotřební dani za tabákový výrobek (jako tabák ke kouření) takový tabák, který je určen k jinému účelu, než ke kouření, současně jej však je možno kouřit (je ke kouření způsobily či vhodný) a je upravený pro prodej konečnému spotřebiteli. K této nejasnosti míří druhá otázka pokládaná Soudnímu dvoru Nejvyšším správním soudem.

Nejvyšší správní soud současně doplňuje, přestože pro nyní posuzovanou věc není tato skutečnost rozhodující, že s účinností od 1. 7. 2015 došlo ve znění zákona o spotřebních daních ke změně provedené zákonem č. 157/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Tato změna spočívá v rozšíření předmětu spotřební daně také na surový tabák jako na výrobek ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118/ES, který byl pro účely zákona o spotřebních daních v § 131b odst. 2 písm. a) vymezen pojmovými znaky, které vykazují i výrobky, jichž se týká otázka pokládaná nyní Soudnímu dvoru ve výroku I. v bodě 1. tohoto usnesení. Současně však vnitrostátní právní úprava ponechává jako předmět spotřební daně z tabákových výrobků ty výrobky, které naplňují charakteristiky specifikované v druhé otázce pokládané Soudnímu dvoru, na něž dopadá § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních. I proto má Nejvyšší správní soud za to, že odpověď na položené předběžné otázky má pro posouzení konkrétní věci, v níž potřeba jejich položení vyvstala, z hlediska eurokonformního výkladu vnitrostátní právní úpravy zásadní význam.

IV.

Závěry

Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že je v dané věci třeba v souladu s čl. 267 třetím pododstavcem Smlouvy o fungování Evropské unie položit Soudnímu dvoru výše uvedené předběžné otázky týkající se výkladu čl. 2 odst. 1 písm. c) bod ii), respektive

čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/64/EU, pokud jde o vymezení pojmů „*tabákový výrobek*“, „*tabák ke kouření*“ a především „*ostatní tabák ke kouření*“, a to v souvislosti s uplatněním pravidel dopadajících na zboží podléhající spotřební dani dle čl. 1 odst. 1 směrnice 2008/2011/ES. Na základě odpovědi Soudního dvora na tyto otázky, které se nutně omezují právě na žádost o posouzení tabákových výrobků jako takových a v rámci nich pak (ostatního) tabáku ke kouření, Nejvyšší správní soud zhodnotí konkrétní skutkové okolnosti v předmětné věci.

V návaznosti na položení předběžných otázek Nejvyšší správní soud dle § 48 odst. 1 písm. e) s. ř. s. přerušil řízení. Poté, co Soudní dvůr o předložených otázkách rozhodne, bude v řízení pokračováno (§ 48 odst. 4 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 29. října 2015

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu