



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **Eko – Tabak s.r.o.**, se sídlem Budějovická 508, Kamenný Újezd, zastoupen Mgr. Petrem Valentem, advokátem se sídlem Jeremiášova 18, České Budějovice, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 1. 2015, č. j. 10 Af 31/2014 - 41,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 15. 8. 2013, č. j. 11444-10/2013-520000-3, 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 177,206 kg, zajištěných rozhodnutím správce daně ze dne 20. 2. 2013, č. j. 11444-4/2013-520000-31, neboť bylo prokázáno, že s vybranými výrobky bylo nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních. 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 25. 3. 2014, č. j. 15706/2014-900000-304.2 tak, že ve výroku rozhodnutí správce daně za slova „tabákových výrobků v množství 177,206 kg“ doplnil slova „ve vlastnictví

společnosti Eko-Tabak, s. r. o., Kamenný Újezd, Budějovická 508, PSČ 373 81, IČ: 28109775“. V ostatním ponechal rozhodnutí beze změny.

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, který ji zamítl rozsudkem ze dne 21. 1. 2015, č. j. 10 Af 31/2014 - 41.

[3] 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 (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.

[4] 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.

[5] S ohledem na 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, pokud jde o vymezení tabáku ke kouření jako jedné z kategorií tabákových výrobků, jež jsou předmětem spotřební daně.

[6] 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. Zdůraznil přitom, že důvodem novelizace zákona o spotřebních daních v naznačeném směru bylo zabránit 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. 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. Nelze umožňovat daňové úniky a obcházení unijního práva, jak

pokračování

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. Toto 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.

[7] 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 podle § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních, a že jde o výrobek určený k jinému účelu než ke kouření, v řízení nebyla spornou. 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 a zda byly upraveny pro prodej konečnému spotřebiteli. Právě tyto dva pojmové znaky totiž byly mezi účastníky řízení sporné, resp. žalobce jejich naplnění rozporoval.

[8] Podmínka, že je možno tabákové listy kouřit, byla podle krajského soudu naplněna. 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 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. Nepřisvědčil žalobní námitce, že zajištěné tabákové listy jsou surovinou, jelikož již v době, kdy byly tabákové listy zajištěny, byly zpracovány procesem fermentace i částečného odřapíkování, což vyplývá z protokolů o zkoušce zpracovaných celně-technickou laboratoří.

[9] Konečně krajský soud posuzoval, zda je naplněna podmínka, že jsou tabákové listy upraveny pro prodej konečnému 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 poukázal na způsob nabídky a prodeje tabákových listů konečným spotřebitelům v provozovně, jak vyplynul z protokolu o místním šetření ze dne 15. 2. 2013. Zdůraznil, 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. Proto dovodil, že i výrobek, skladovaný ve velkoobjemových krabicích byl upraven pro prodej konečnému spotřebiteli. Tabákové listy nadto byly jediným nabízeným sortimentem v provozovně žalobce a řezačka byla umístěna na pultě.

[10] 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 vyžadované zákonem.

III.

[11] Proti rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[12] Stěžovatel nesouhlasil s posouzením námitky týkající se tvrzeného rozporu vnitrostátní právní úpravy s právní úpravou Evropské unie. Má za to, že kategorii 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. 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, neboť rozšířily kategorii tabákových výrobků i na zboží, na něž evropské právo jako na tabákové výrobky podléhající spotřební dani nepohlíží. Výčet tabákových výrobků ve směrnici 2011/64/EU, včetně vyjmenovaných vlastností, je přitom taxativní.

[13] V dalším stěžovatel rozporoval závěry krajského soudu o naplnění kritéria „možnosti kouřit“. Má za to, že toto kritérium musí být naplněno již v okamžiku skladování zboží. Nelze připustit extenzivní výklad, podle kterého postačuje, že je možno tabák kouřit po určitých úpravách (nařezáním, nadrcením). Poukázal na rozhodnutí správce daně, kterými bylo zboží (tabákové listy) stejných vlastností a charakteristik vyhodnoceno jako surový tabák nepodléhající spotřební dani. Jednalo se o rozhodnutí 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 v souladu se zákonem. Podle stěžovatele 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 rozšiřovat, měnit, či omezovat v neprospěch adresáta právní normy.

[14] Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem krajského soudu, že správce daně nepochybně prokázal, že všechny tabák v zajištěném množství, u něhož bylo vysloveno propadnutí, byl určen pro prodej konečnému spotřebiteli, čímž došlo k naplnění jedné z podmínek uvedených v § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních. Tuto skutečnost se správním orgánům nepodařilo prokázat. Proto nelze bez dalšího vyvozovat, že veškeré množství uskladněného tabáku bylo určeno pro prodej konečnému spotřebiteli.

[15] Z uvedených důvodů proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

IV.

pokračování

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že otázku souladu vnitrostátní právní úpravy, konkrétně § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, se směrnicí 2011/64/EU posoudil a poté tak učinil i krajský soud. Byť na základě dílem odlišné argumentace dospěli oba ke shodnému závěru, že takový rozpor dán není.

[17] Nesouhlasil ani se stížní námitkou, že nebyla naplněna podmínka § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, podle níž je tabákem ke kouření 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 v rozhodnutí o odvolání stěžovatele, i na obsah odůvodnění napadeného rozsudku. 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 je přesvědčen, že se nedopustil porušení zásady rovného přístupu, ani porušení zásady právní jistoty. K podmínce „možnosti kouření“ žalovaný doplnil, že jeho výklad, který krajský soud akceptoval a argumentačně jej rozšířil, je zcela logický a nikoliv svévolný.

[18] Závěrem žalovaný vyslovil nesouhlas i s námitkou o nesplnění podmínky, aby byl výrobek upraven pro prodej konečnému spotřebitel. Uvedl, že ve svém rozhodnutí tuto podmínku a její splnění v posuzované věci dostatečně odůvodnil, a proto krajský soud nepochybil, pokud na jeho argumentaci přistoupil. Žalovaný proto navrhl kasační stížnost zamítnout.

V.

[19] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Stěžovatel zejména namítal, že krajský soud i správní orgány rozhodly v rozporu se směrnicí 2011/64/EU, neboť v ní nelze nalézt kategorii tabákových výrobků (tabáku ke kouření), kterou vymezuje § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních. V této souvislosti je třeba odkázat na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 4. 2017 ve věci C-638/15. V tomto rozsudku Soudní dvůr posuzoval předběžnou otázku, kterou mu položil pátý senát zdejšího soudu ve skutkově i právně obdobné věci téhož stěžovatele, jež je vedena pod sp. zn. 5 Afs 26/2015. Soudní dvůr dospěl k závěru, že „Článek 2 odst. 1 písm. c) a čl. 5 odst. 1 směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků musí být vykládány v tom smyslu, že sušené, plošné, nepravidelné, částečně odřapíkové tabákové listy, které prošly procesem primárního sušení a

následného řízeného vlhčení, se zjištěnou přítomností glycerinu, které lze po jednoduchých úpravách nadrcením nebo ručním nařezáním kouřit, spadají pod pojem „tabák ke kouření“ ve smyslu těchto ustanovení.“ Z citovaného rozsudku je tedy zřejmé, že ustanovení § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních není v rozporu se směrnicí 2011/64/EU a jeho aplikací na případ stěžovatele nedošlo k extenzivnímu a nepřipustnému výkladu předmětné směrnice, jak namítal stěžovatel.

[22] V návaznosti na rozhodnutí Soudního dvora rozhodl Nejvyšší správní soud ve výše označené věci rozsudkem ze dne 24. 8. 2017, č. j. 5 Afs 26/2015-103. Kasační stížnost žalobce ve skutkové a právně obdobné věci zamítl. Kasační soud neshledal důvodu odchýlit se od již vyslovených právních názorů a v podrobnostech na uvedený rozsudek odkazuje.

[23] Podle § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních se tabákem ke kouření se pro účely tohoto zákona rozumí také výrobek neuvedený v odstavci 3 písm. c), pokud je možné tento výrobek kouřit a je upravený pro prodej konečnému spotřebiteli.

[24] Stěžovatel nesouhlasil s tím, že tabákové listy, zajištěné u něj správcem daně, naplňují pojmové znaky obsažené v § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních. Konkrétně rozporoval závěr správních orgánů i krajského soudu, že zajištěné tabákové listy lze kouřit a že byly upraveny pro prodej konečnému spotřebiteli.

[25] Pokud jde o splnění podmínky, že výrobek je možné kouřit, zde je třeba opětovně odkázat na výše uvedený rozsudek Soudního dvora. Z něj vyplývá, že není důležité, v jaké podobě jsou tabákové listy skladovány, resp. v jaké podobě se nacházejí v okamžiku jejich zajištění správcem daně. K tomu, aby tyto tabákové listy byly považovány za tabák ke kouření, postačí, že je lze kouřit po předchozí jednoduché úpravě nadrcením nebo ručním nařezáním. Z obsahu správního spisu pak jednoznačně vyplývá, že tabákové listy zajištěné u stěžovatele tuto podmínku splňovaly. Jak prokázaly zkoušky provedené celně technickou laboratoří, po jednoduché laické úpravě bylo možné vzorek naplnit do cigaretové dutinky nebo do dýmky a vykouřit jej. Lze poukázat i na to, že tuto jednoduchou úpravu bylo možné provést přímo v provozovně stěžovatele, kde byla zákazníkům k dispozici elektrická řezačka na tabák.

[26] Stěžovatel na podporu svého názoru poukazoval i na rozhodnutí správce daně, kterými bylo zboží (tabákové listy) stejných vlastností a charakteristik vyhodnoceno jako surový tabák nepodléhající spotřební dani (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). V této souvislosti je třeba uvést, že při posuzování toho, zda se jedná o vybrané výrobky podléhající spotřební dani, je vždy nutno vycházet z konkrétních okolností daného případu. V poukazovaných případech bylo zajištěné zboží dopravováno (dopravcem vlastníkově a odběrateli zboží) nebo skladováno ve skladu dopravce, kde si jej měl vlastník vyzvednout. Nebylo tedy skladováno v provozovně vlastníka, kde dochází k přímému prodeji konečným spotřebitelům, jako tomu bylo v nyní posuzované věci. S ohledem na odlišné skutkové okolnosti proto nelze považovat odlišný přístup správce daně za nezákonný, byť se jednalo o identické zboží.

[27] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s obecnou námitkou stěžovatele, že správce daně neprokázal, že všechny zajištěný tabák byl určen pro prodej konečnému

pokračování

spotřebiteli. Jak vyplývá z protokolu o místním šetření ze dne 15. 2. 2013 (č. j. 11444/2013-520000-31), tabák byl skladován ve skladu stěžovatele, který je součástí provozovny sloužící k přímému prodeji tohoto tabáku konečným spotřebitelům. Tabákové listy byly nabízeny k prodeji ve stejném stavu, v jakém byly i skladovány. Pro účely prodeje tedy předmětný tabák nebyl dále nijak upravován. Jednotlivým konečným spotřebitelům byl tabák prodáván na váhu, tzn. prodavačka vždy pouze navážila požadované množství tabákových listů. Po zaplacení zboží pak kupující měli možnost si zakoupený tabák nařezat přímo v prodejně, a to prostřednictvím samoobslužné elektrické řezačky, která stála na pultě. Závěr správních orgánů i krajského soudu, že zajištěný tabák byl upraven pro prodej konečnému spotřebiteli, má tedy oporu ve zjištěných skutečnostech.

[28] Závěr správních orgánů i krajského soudu, že předmětné tabákové listy zajištěné u stěžovatele jsou tabákem ke kouření podle § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních a čl. 2 odst. 1 písm. c) a čl. 5 odst. 1 směrnice 2011/64/EU, je tedy správný.

[29] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[30] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 7. září 2017

Mgr. David Hipšr
předseda senátu