



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **TAAR s. r. o.**, se sídlem Budějovická 11, Veselí nad Lužnicí, zastoupené JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2018, č. j. 20855-2/2018-900000-311, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 10. 2020, č. j. 59 Af 1/2019 - 95,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Jádrem sporu v projednávané věci je, zda výrobky žalobkyně splňovaly definici *doutníku* podle § 101 odst. 3 písm. b) bod 2 a § 101 odst. 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, či nikoliv.

[2] Žalobkyně provozovala podnik na výrobu vybraných výrobků podle § 19 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, v němž vyráběla mj. doutníky zn. ZERA. Tyto doutníky uvedla do volného daňového oběhu podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona

o spotřebních daních a označila je tabákovou nálepkou pro doutníky na základě § 114 a § 116 téhož zákona.

[3] Jak bude dále popsáno, Celní úřad pro Jihočeský kraj (správce daně) provedl zkoumání těchto doutníků prostřednictvím Celní technické laboratoře („CTL“) a Státní zemědělské a potravinářské inspekce („SZPI“). Na základě něj dospěl k závěru, že výrobek vyráběný žalobkyní a nacházející se v jejím daňovém skladu není doutníkem podle § 101 odst. 3 písm. b) bod 2 zákona o spotřebních daních (tedy doutníkem s krycím listem z rekonstituované tabákové fólie), ale že se jedná o tabák ke kouření podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních (tedy o tabákový odpad, který je upraven pro prodej konečnému spotřebiteli). Správce daně proto zahájil se žalobkyní vyměřovací řízení za účelem vyměření spotřební daně z tabákových výrobků za tabák ke kouření podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních.

II. Průběh řízení před správními orgány

[4] Dne 27. 2. 2017 uskutečnil správce daně v provozovně žalobkyně místní šetření zaměřené na kontrolu značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami. Před započítím samotné kontroly seznámil žalobkyni s výsledkem analýz rozborů vzorků doutníků pod obchodním označením „ZERA“ odebraných v daňovém skladu při předchozím místním šetření dne 11. 11. 2016. Tyto odebrané vzorky byly odeslány k analýze jednak odbornému útvaru správce daně, kterým je CTL, a jednak SZPI.

[5] Z protokolu o zkoušce (odborné analýze) ze dne 27. 12. 2016 provedené CTL na vzorcích odebraných v daňovém skladu při místním šetření dne 11. 11. 2016 vyplynulo, že vzorek nelze zapálit ani jako doutník, ani s potahováním, dochází k přisávání vzduchu skrz obalovou fólii a výrobek netáhne, odhořívá pouze obalová fólie, náplň samovolně neodhořívá, výrobkem nelze potahovat kouř, vzorek nelze kouřit, výrobek nevoní jako doutník (nevoní po fermentovaném tabáku), při samovolném odhořívání páchne po doutnající papíru (odhořívá pouze fólie), dále že výrobkem nelze potahovat kouř z důvodu přisávání vzduchu skrz obalovou fólii, tedy že se jedná o tabákový zbytek (odpad), který je způsobilý ke kouření a je upraven pro drobný prodej (tabákový zbytek je zabalen do fólie z rekonstituovaného tabáku). Obdobný závěr vyplynul i z protokolu o zkoušce (odborné analýzy) ze dne 16. 2. 2017 provedené SZPI a doplněné o odborné vyjádření k provedeným rozborům.

[6] Při místním šetření správce daně dne 27. 2. 2017 opětovně odebral další vzorky těchto výrobků, které byly podrobeny dalšímu zkoumání ze strany CTL. Z protokolů o zkouškách ze dne 28. 3. 2017 provedených CTL na vzorcích odebraných ze zboží žalobkyně dne 27. 2. 2017 vyplynulo, že tyto výrobky nelze kouřit jako takové. Náplň vzorků svým vzhledem, distribucí, velikostí částic a porovnáním odpovídá tabákovému zbytku [u vzorků 17PH0544 a 17PH0545 prokázáno síťovým testem; u vzorku 17PH0543 síťový test nešlo provést pro malé množství vzorku (7 ks)]; náplň neobsahuje trhanou tabákovou náplň typickou pro doutník; náplň lze zabalit do cigaretového papírku nebo naplnit do cigaretové dutinky a takto získané „cigarety“ lze kouřit. Z provedených zkoumání vyplynulo, že se jedná o tabákový zbytek (odpad), který je způsobilý ke kouření a je upraven pro drobný prodej (je zabalen do fólie z rekonstituovaného tabáku).

pokračování

[7] Dne 30. 3. 2017 provedl správce daně v provozovně žalobkyně ještě další místní šetření. V jeho rámci mj. sdělil žalobkyni výsledky provedených analýz vzorků ze dne 27. 2. 2017 a rozhodl o zajištění tabákových výrobků s označením ZERA, které se nacházely ve skladu hotových výrobků.

[8] Vzhledem ke skutečnosti, že žalobkyní vyráběné a ve zdaňovacích obdobích listopad 2016 až únor 2017 do volného oběhu uvedené zboží s obchodním označením „ZERA“ nesplňovalo podmínky § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních, správce daně nejdříve vyzval dne 24. 4. 2017 žalobkyni k podání daňových přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků za uvedená zdaňovací období. Žalobkyně na tuto výzvu reagovala toliko sdělením ze dne 12. 5. 2017, z něhož vyplývá její přesvědčení, že jí za rozhodná období nevznikla žádná daňová povinnost. Správce daně považoval tento přípis ve smyslu § 145 odst. 1 č. 280/2009 Sb., daňový řád, za tvrzení o příslušné dani za rozhodné období ve výši 0 Kč. Následně téhož dne proto výzvami žalobkyni uložil, aby prokázala pravdivost svých tvrzení o výši spotřební daně za rozhodná období ve výši 0 Kč a předložila správci daně důkazní prostředky k odstranění jeho pochybností, které jej vedly k vydání výzev k podání daňového přiznání. Jimi zahájil řízení ve věci vyměření spotřebních daní z tabákových výrobků, tj. tabáku ke kouření, který je předmětem daně podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních.

[9] Po provedeném postupu k odstranění pochybností v jednotlivých řízeních o spotřební dani žalobkyně za rozhodná období seznámil správce daně dne 28. 11. 2017 žalobkyni ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu s dosavadním průběhem řízení a jejich výsledky. Následně čtyřmi platebními výměry ze dne 28. 11. 2017 rozhodl o výši spotřební daně za jednotlivá zdaňovací období. Za zdaňovací období listopad 2016 správce daně vyměřil žalobkyni spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 1.060.631 Kč, za zdaňovací období prosinec 2016 spotřební daň ve výši 1.885.308 Kč, za zdaňovací období leden 2017 spotřební daň ve výši 1.066.630 Kč a za zdaňovací období únor 2017 spotřební daň ve výši 838.437 Kč.

[10] Žalobkyně proti těmto platebním výměrům podala odvolání. Žalovaný o nich rozhodl rozhodnutím ze dne 16. 11. 2018. Odvolání zamítl a platební výměry správce daně potvrdil.

III. Posouzení věci krajským soudem

[11] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, kterou Krajský soud v Českých Budějovicích zamítl.

[12] Krajský soud zdůraznil, že vada krycího listu tabákového výrobku má za následek, že tabákový výrobek neodpovídá zákonné definici doutníku, neboť jej nelze kouřit bez dalšího. Tato skutečnost byla prokázána protokoly z CTL a SZPI, jakož i znaleckým posudkem ze dne 7. 3. 2017 předloženým ve správním řízení žalobkyní. Krajský soud nepřisvědčil argumentaci žalobkyně, že za vadu může „vyšší moc“, kterou žalobkyně neměla možnost ovlivnit. Převzetí vadných krycích listů od dodavatele, neověření jejich kvality a následné zpracování do tabákového výrobku je pochybením samotné žalobkyně,

nikoli působením vyšší moci. Pro účely sazby spotřební daně je bezpředmětné, co žalobkyně skutečně zamýšlela do volného oběhu uvádět a zda měla úmysl obcházet účel právních předpisů nebo nikoliv. Vědomí či nevědomí provozovatele daňového skladu o jeho výrobcích je pro vznik daňové povinnosti právně irrelevantní. Je to žalobkyně, kdo odpovídá za své výrobky, které následně uvádí do volného daňového oběhu. Žalobkyně podle krajského soudu měla a mohla zkontrolovat dodaný materiál a jeho vady odhalit, zároveň mohla provést nakuřovací zkoušku či jinou formu testu jednotlivých várek svého zboží, při které by vady tabákových výrobků nepochybně zjistila. Žalobkyně nic takového neučinila a bez dalšího směřovala k uvedení výrobků na trh. Již sama nedůvodnost námitek týkajících se skutečnosti, že výrobky není možné kouřit bez dalšího, znamená, že tyto výrobky nemohou naplnit zákonnou definici doutníku podle § 101 odst. 3 písm. b) a § 101 odst. 5 zákona o spotřebních daních.

IV. Řízení o kasační stížnosti

a) Shrnutí obsahu kasační stížnosti

[13] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“). Připojila k ní obsáhlé přílohy, včetně dvou vzorků rekonstituované tabákové folie (jeden vzorek bez vad, druhý vzorek s vadou, která způsobila, že tabákové výrobky ZERA se nedaly kouřit nebo jen s obtížemi). Na vyjádření žalovaného stěžovatelka dále reagovala replikou. Domáhá se zrušení rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud na tomto místě toliko stručně shrnuje jinak značně obsáhlou kasační argumentaci. Podrobnější rekapitulace a vypořádání jednotlivých námitek jsou pak uvedeny v části V. rozsudku.

[14] Stěžovatelka nesouhlasí s právním názorem, který krajský soud vyjádřil v souvislosti s vadou tabákových výrobků ZERA. Napadený rozsudek je proto nezákonný. Pouhým okem nelze zjistit, zda tabáková folie z rekonstituovaného tabáku trpí vadou. Jednalo se navíc o ojedinělou a výjimečnou vadu. Stěžovatelka zpochybňuje tvrzení krajského soudu, že tuto vadu bylo možno nakuřovací zkouškou či jinou formou testu odhalit. Krajskému soudu při ústním jednání navrhovala položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie („SDEU“) v tom smyslu, zda tabákové výrobky, které jsou postiženy výrobní vadou, jsou nadále příslušným tabákovým výrobkem, a zda tato výrobní vada má vliv na jejich daňové zařazení. Tomuto návrhu krajský soud nevyhověl, ale v rozsudku o něm mlčí. Krajský soud se nevyjádřil ani k dalším žalobním námitkám stěžovatelky. Napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost. Stěžovatelka navrhuje, aby předběžnou otázku předložil Nejvyšší správní soud. Měla by se týkat rovněž pojmu „trhaná tabáková náplň“, který nelze vykládat pouze s ohledem na praxi českých celních orgánů. Uvedený pojem musí být v právním řádu EU, resp. ve všech členských státech, vykládán jednotně.

[15] Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěry, které krajský soud přijal ohledně očekávání běžného spotřebitele a užitých důkazních prostředků. Rovněž se domnívá, že v jejím případě mělo být vedeno doměřovací řízení, nikoliv vyměřovací řízení.

pokračování

b) Vyjádření žalovaného

[16] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti především odkázal na obsah správního spisu, odůvodnění svého správního rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě, neboť předestřené tvrzení a argumenty stěžovatelky v podstatné míře korespondují jednak s odvolacími důvody i žalobními námitkami. Následně se podrobně vyjádřil k jednotlivým důvodům podané kasační stížnosti. Rozsudek krajského soudu považuje za plně přezkoumatelný a zákonný, a kasační stížnost proto navrhuje zamítnout.

c) Výzva k formulaci předběžné otázky

[17] Účastníci řízení se ve svých podáních adresovaných soudu vyjadřovali k možnosti položení předběžné otázky podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie („SFEU“), stěžovatelka tento postup Nejvyššímu správnímu soudu výslovně navrhla. Soud proto s ohledem na vznesený návrh účastníky řízení vyzval, aby upřesnili, jak by podle jejich názoru měla být případná předběžná otázka týkající se předmětu řízení formulována a které právní otázky by měly být její součástí.

[18] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 12. 5. 2022 uvedl, že nejsou dány podmínky pro položení předběžné otázky, neboť výklad evropského práva je jasný a nejsou o něm žádné pochybnosti. Pro případ, že by Nejvyšší správní soud přece jen dospěl k závěru o nezbytnosti zahájení řízení o předběžné otázce, žalovaný uvedl, že by měla být položena v kontextu skutkových zjištění v projednávané věci týkajících se náplně i obalu (krycího listu) tabákových výrobků stěžovatelky. Tj. ve vztahu ke konkrétně zjištěnému složení náplně a obalu kontrolovaných tabákových výrobků stěžovatelky ze strany CTL a SZPI [velikosti jednotlivých částic tabákové náplně, jejich množství/hmotnosti, event. způsobu její výroby (trhání/drcení) a dále vlastností krycí fólie (listu) z rekonstituovaného tabáku] a s ohledem na čl. 3 směrnice Rady 2010/12/EU ze dne 16. února 2010, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků a směrnice 2008/118/ES. Žalovaný pro ten případ navrhl soudu konkrétní znění možné předběžné otázky týkající se vlastností obalu (krycího listu z rekonstituovaného tabáku) a obsahu (trhané tabákové směsi).

[19] Stěžovatelka ve svém vyjádření ze dne 20. 5. 2022 uvedla, že s předběžnou otázkou formulovanou žalovaným nesouhlasí. Nezohledňuje totiž skutečnost, že v daném případě nebylo možné tabákové výrobky kouřit (potahovat) z důvodu prodyšnosti tabákové folie, tedy z důvodu vadné tabákové folie. Tuto skutečnost celní orgány nikdy nezpochybnily, naopak ji akceptovaly. Stěžovatelka odkazuje na žalobu, v níž jednak popsala zpracování tabáku a rozpor v informaci poskytnuté žalovaným z hlediska velikosti částic tabáku, jejich označení a použití, a jednak poukázala na nesrovnalosti v protokolech o zkouškách, které se týkají zejména velikosti částic na sítích a postupu při jejich měření, resp. skutečnosti, že u některých vzorků síťový rozbor nebyl vůbec proveden. Vlastní formulaci předběžné otázky soudu nepřednesla.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Kasační stížnost je včasná, podaná osobou oprávněnou, zastoupenou advokátem, a přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost **není důvodná**.

a) Námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu

[22] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, neboť by bylo předčasné právně hodnotit věc samou, pokud by napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný.

[23] Stěžovatelka předně namítá nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů, kterou spatřuje v několika nevypořádaných žalobních námitkách. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že žaloba stěžovatelky byla poměrně rozsáhlá, obsahovala 32 stran textu, stěžovatelčina replika k vyjádření žalovaného zahrnovala dalších 9 stran textu. V takovémto případě se krajský soud nemusí nutně vypořádat s každou dílčí žalobní námitkou (to by ani nebylo dost dobře možné). Postačí, pokud proti žalobě postaví dostatečně odůvodněný právní názor, v jehož konkurenci žaloba jako celek neobstojí. Jak k tomu uvádí Ústavní soud, „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). Stěžovatelka se tedy mýlí, pokud se domnívá, že na její obsáhlou žalobu musel soud reagovat ještě obsáhlejší rozsudkem. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako jsou i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek. Takovéto pojetí nepřezkoumatelnosti by směřovalo nikoli k ochraně práv, ale jen k nekonečnému „ping pongu“ mezi Nejvyšším správním soudem a soudy krajskými. Ostatně na tuto skutečnost upozornil stěžovatelku i krajský soud, který v úvodu svého právního hodnocení zdůraznil, že úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace, nikoliv odpovídat na každou dílčí žalobní námitku (viz bod 64 rozsudku krajského soudu).

[24] Krajský soud své rozhodnutí založil zejména na nedůvodnosti námitek týkajících se skutečnosti, že výrobky nelze kouřit z důvodu, které mají původ ve vlastnostech krycího listu výrobku (viz body 68 až 75 rozsudku). Jak upozornil soud v bodě 75 rozsudku, již sama nedůvodnost této skupiny námitek znamená, že výrobky nemohou naplnit zákonnou definici doutníku podle § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních a § 101 odst. 5 téhož zákona. Tato skutečnost činila zbylé námitky do jisté míry obsoletními, neboť požadavky uvedených ustanovení je nutno splnit kumulativně. I přesto se však krajský soud vyjádřil ke zbylé žalobní argumentaci (viz body 75 až 109 rozsudku).

[25] Pokud jde o námitku stěžovatelky, že se krajský soud adresně nevypořádal s jejím návrhem na položení předběžné otázky SDEU, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tak krajský soud učinil. Jak v kasační stížnosti uvádí sama stěžovatelka, krajský soud v bodě 87 a násl. rozsudku na návrh stěžovatelky reagoval, přičemž dospěl k závěru,

pokračování

že exaktní výklad pojmu „*trhaná tabáková náplň*“ není pro účely tohoto soudního řízení potřebný (viz bod 90 rozsudku krajského soudu). Podle stěžovatelky tímto odůvodněním však krajský soud nevypořádal celý návrh na obsah požadované předběžné otázky (viz bod 14 shora).

[26] Nejvyšší správní soud v této souvislosti předně podotýká, že krajský soud nebyl v projednávané věci soudem, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva ve smyslu čl. 267 třetího pododstavce SFEU. Proti tomuto rozsudku bylo možno podat kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Krajský soud proto nebyl *povinen* se na SDEU obrátit (nešlo o obligatorní řízení o předběžné otázce) a nestíhají jej tedy povinnosti, které právo EU a judikatura s postavením soudu poslední instance ve vztahu k řízení o předběžné otázce váže (viz rozsudky SDEU ve věcech 281/81, *CILFIT*, EU:C:1982:335, a C-561/19, *Conorzio Italian Management*, EU:C:2021:799, jakož i nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 1. 2009, II. ÚS 1009/08, a ze dne 24. 5. 2017, sp. zn. III. ÚS 2857/15). Krajský soud měl pouze *možnost* zahájit řízení o předběžné otázce podle čl. 267 druhého pododstavce SFEU, pokud by k takovému postupu shledal důvod (fakultativní řízení o předběžné otázce). To samozřejmě neznamená, že by krajský soud mohl bez dalšího učinit návrh na předložení věci SDEU zcela „vymlčet“ a svůj postoj k předestřené sporné otázce nijak (ani implicitně) nezduvodnit. Takto však krajský soud nepostupoval (viz bod 90 rozsudku krajského soudu, ve kterém na návrh stěžovatelky ohledně pojmu „*trhaná tabáková náplň*“ adresně odpověděl). Jak dále vyplývá z odůvodnění rozsudku v bodech 68 až 75, krajský soud neměl v návaznosti na zjištěnou vadu krycího listu o daňovém zařazení předmětných tabákových výrobků pochybnosti, svůj závěr ohledně této otázky rovněž odůvodnil (viz zejména body 71, 72 a 74 rozsudku krajského soudu). Ačkoliv v této souvislosti již výslovně nezmínil nadbytečnost položení předběžné otázky, argumentaci stěžovatelky, která se týkala definice doutníku a vlivu vady na ni, však v podrobnostech věcně vypořádal. Z odůvodnění rozsudku je proto přinejmenším implicitně zřejmé, proč návrhu na položení předběžné otázky ani v této namítané souvislosti (viz bod 14 shora) nevyhověl.

[27] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud adresně nevypořádal její námitku týkající se vnitřního rozporu informace ohledně parametrů trhaného tabáku, kterou žalovaný poskytl na základě zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím. Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud se výkladem pojmu „*trhaná tabáková náplň*“ podrobně zabýval (viz body 80 až 90 rozsudku; v bodě 80 odůvodnění pak krajský soud činí na informaci žalovaného výslovný odkaz). Nutno podotknout, že předmětem soudního přezkumu bylo napadené rozhodnutí žalovaného, nikoliv jím poskytnutá informace podle zákona o svobodném přístupu k informacím.

[28] Stěžovatelka dále uvádí, že krajský soud adresně nevypořádal ani s tím související námitky týkající se výsledku a způsobu provedení síťového testu. Nejvyšší správní soud opět konstatuje, že z odůvodnění krajského soudu je zřejmé, že se těmito otázkami zabýval. V bodě 83 svého rozsudku stěžovatelku upozornil, že jelikož v dané věci bylo provedeno několik zkoušek s různými výsledky, nelze vytrhávat jednotlivé věty žalovaného z kontextu celého rozhodnutí a zdůvodnil, proč může být na různých místech napadeného rozhodnutí uvedena rozdílná hodnota procent zachyceného vzorku. V bodě 84 rozsudku krajský soud zdůraznil, že síťový test není jediným posuzovaným kritériem

při zkoušce tabákových výrobků, posuzovány byly i další parametry vzorku, jako jsou jeho struktura, složení, barva, kouření, vůně či chuť.

[29] Pokud jde o námitku nepřezkoumatelnosti týkající se argumentace krajského soudu v bodech 97 a 98 rozsudku, Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud v těchto bodech dostatečně a přesvědčivě zdůvodnil, proč považoval námitku stěžovatelky ohledně nedostatečné dokumentace týkající vypadávání náplně z doutníků za nedůvodnou. Skutečnost, že stěžovatelka s věcným posouzením své námitky nesouhlasí, nemůže učinit její námitku nepřezkoumatelnosti důvodnou.

[30] Ani námitky nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost nejsou důvodné. Tvrzený vnitřní rozpor v bodech 106 a 107 rozsudku krajského soudu Nejvyšší správní soud neshledal. Stěžovatelka uvádí, že podle názoru krajského soudu v bodu 106 rozsudku správce daně nepochybil, pokud stěžovatelku vyzval ke splnění povinnosti podle § 145 odst. 1 daňového řádu a nikoli podle § 135 téhož zákona. V bodě 107 rozsudku však krajský soud naproti tomu uvádí, že řádné daňové tvrzení lze podat pouze v nalézacím řízení vyměřovacím podle § 135 a násl. daňového řádu. Stěžovatelka však upozorňuje názor, z nějž krajský soud v této souvislosti vyšel. Postavení stěžovatelky jako plátkyně daně z titulu provozovatelky daňového skladu [§ 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních] nepředstavuje překážku, aby se stala současně i plátkyní daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

[31] Krajský soud v bodě 106 uvedl, že v případě stěžovatelky bylo nutno aplikovat § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, který stanoví, v jakých dalších situacích vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit, přičemž v souladu s § 116 odst. 1 téhož zákona v posuzované věci [tj. situaci, na níž dopadá § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních] objednávka tabákových nálepek neplní funkci daňového přiznání. Stěžovatelka tedy byla povinna podat daňové přiznání ve smyslu § 18 zákona o spotřebních daních. Krajský soud za této situace uzavřel, že žalovaný nepochybil, pokud stěžovatelku ke splnění této povinnosti vyzval podle § 145 odst. 1 daňového řádu, nikoliv podle § 135 daňového řádu. Jak upozornil ve svém vyjádření žalovaný, stěžovatelkou poukazovaná rozpornost je pouze zdánlivá. Ustanovení § 9 zákona o spotřebních daních je zvláštním ustanovením vůči § 135 daňového řádu. V projednávané věci tak nebyl důvod postupovat podle § 135 daňového řádu. Argumentace krajského soudu v bodě 107 rozsudku tedy tomuto závěru z hlediska srozumitelnosti a přezkoumatelnosti neodporuje.

[32] Pokud jde o namítanou nesrozumitelnost v bodě 104 rozsudku, potažmo nedostatek odůvodnění, ani této námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Krajský soud v tomto bodě uvádí, že stěžovatelka neprokázala, že by jí do volného oběhu uváděné výrobky ZERA řádně zdanila. Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že krajský soud o této otázce nevedl dokazování, ani ho nevedly správní orgány. Krajský soud v této souvislosti odkázal na rozsudek ze dne 30. 8. 2018, č. j. 51 A 73/2017 - 51, v němž v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem mezi stěžovatelkou a celním úřadem dospěl k závěru, že neznačené tabákové výrobky se rovnají nezdaněným tabákovým výrobkům. Podle stěžovatelky si však krajský soud odporuje. Na jedné straně tvrdí, že neznačené tabákové výrobky (vylepením tabákové nálepky pro jiný výrobek) se rovnají

pokračování

nezdaněným tabákovým výrobkům, proto není třeba vést dokazování. Na druhé straně ale uvádí, že stěžovatelka zdanění tabákových výrobků neprokázala.

[33] Nejvyšší správní soud k této námitce uvádí, že ve své podstatě se jedná o věcnou polemiku s názorem, k němuž krajský soud dospěl v rozsudku č. j. 51 A 73/2017 - 51 a na který v nyní napadeném rozsudku odkázal (viz bod 100 rozsudku krajského soudu), nikoliv o námitku nepřezkoumatelnosti (k této otázce viz dále odůvodnění tohoto rozsudku).

[34] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že námitky nepřezkoumatelnosti neshledal důvodnými. Z napadeného rozsudku je zřejmé, jakými úvahami se krajský soud řídil při utváření závěru o skutkovém stavu, z jakých důvodů nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatelky v řízení o žalobě a proč (ne)subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy. Proti žalobní argumentaci postavil dostatečně odůvodněný právní názor ve smyslu shora citovaných závěrů Ústavního soudu. Napadený rozsudek je proto přezkoumatelný.

b) Relevantní právní úprava spotřební daně z tabákových výrobků

[35] Nejvyšší správní soud předesílá, že klíčovou otázkou v projednávané věci je, zda výrobky stěžovatelky splňují kritéria *doutníku* nebo nikoliv. Pro posouzení a rozhodnutí této věci jsou tak podstatné zejména definice doutníku a tabáku ke kouření, jak je vymezuje zákon o spotřebních daních a unijní právní úprava. Pro úplnost a širší kontext však soud níže uvádí rovněž související definice cigaret, neboť jednotlivá ustanovení a zákonné definice na sebe odkazují.

[36] Předmětem daně podle § 101 odst. 1 zákona o spotřebních daních jsou *tabákové výrobky*. Tímto pojmem se pro účely tohoto zákona (v rozhodném znění, tj. ve znění účinném do 31. 3. 2019) rozumí podle § 101 odst. 2 zákona o spotřebních daních *cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření*.

[37] Podle § 101 odst. 3 písm. a) zákona o spotřebních daních se pro účely tohoto zákona rozumí *cigaretami*

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

[38] Podle § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních se pro účely tohoto zákona rozumí *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 (potržení doplněno soudem).

[39] Podle § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních se pak pro účely tohoto zákona rozumí *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* (potržení doplněno soudem)

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.*

[40] Podle § 101 odst. 4 zákona o spotřebních daních se *cigaretami* 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.

[41] Podle § 101 odst. 5 zákona o spotřebních daních se *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).

[42] Podle § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních se *tabákem ke kouření* 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.

[43] Podle § 101 odst. 7 zákona o spotřebních daních se *tabákovým odpadem* pro účely tohoto zákona rozumí zbytky z tabákových listů a zbytky vzniklé při zpracování a výrobě tabákových výrobků.

[44] Konečně podle § 101 odst. 8 zákona o spotřebních daních *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.

[45] Citované znění zákona o spotřebních daních má svůj předobraz v evropské právní úpravě, kterou dnes představuje směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. 6. 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků. Jedná se o kodifikované znění unijní právní úpravy v této oblasti, která byla přijata s ohledem na skutečnost, že předchozí směrnice Rady 92/79/EHS ze dne 19. 10. 1992 o sblížování daní z cigaret, 92/80/EHS ze dne 19. 10. 1992 o sblížování daní z jiných tabákových výrobků než cigaret, a 95/59/ES ze dne 27. 11. 1995 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků, byly několikrát podstatně změněny. Z důvodu srozumitelnosti a přehlednosti bylo proto přijato kodifikované znění v podobě směrnice 2011/64/EU (viz bod 1 odůvodnění této směrnice).

pokračování

[46] Směrnice 2011/64/EU klade důraz na nutnost jednoznačně vymezit různé druhy tabákových výrobků, které se od sebe liší vlastnostmi a způsobem použití (viz bod 4 odůvodnění směrnice). Zejména by v zájmu jednotného a spravedlivého zdanění *měla být stanovena definice cigaret, doutníků a doutniček a ostatního tabáku ke kouření tak, aby s tabákovými smotky, které lze podle jejich délky považovat za dvě nebo více cigaret, bylo pro účely spotřební daně zacházeno jako se dvěma nebo více cigaretami, aby s určitým druhem doutníku, který je v mnoha ohledech podobný cigaretě, bylo pro účely spotřební daně zacházeno jako s cigaretou, aby s tabákem ke kouření, který je v mnoha ohledech podobný jemně řezanému tabáku k ruční výrobě cigaret, bylo pro účely spotřební daně zacházeno jako s jemně řezaným tabákem a aby byl jasně definován tabákový odpad* (bod 8 odůvodnění směrnice).

[47] Podle čl. 2 odst. 1 směrnice 2011/64/EU se za *tabákové výrobky* považují

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

[48] Podle čl. 2 odst. 2 prvního pododstavce směrnice 2011/64/EU se za *cigarety a tabák ke kouření* považují výrobky skládající se zcela nebo částečně z jiných látek než z tabáku, které jinak splňují kritéria uvedená v článku 3 nebo čl. 5 odst. 1. Odchylně od prvního pododstavce se výrobky, které neobsahují žádný tabák, nepovažují podle čl. 2 odst. 2 směrnice 2011/64/EU za tabákové výrobky, jsou-li používány výhradně k lékařským účelům.

[49] Podle čl. 3 odst. 1 směrnice 2011/64/EU se pro účely této směrnice za *cigarety* považují:

- a) tabákové smotky, jsou-li určeny ke kouření v daném stavu a které se nepovažují za doutníky nebo doutničky ve smyslu čl. 4 odst. 1;
- b) tabákové smotky, které se jednoduchým neprůmyslovým postupem vkládají do dutinek z cigaretového papíru;
- c) tabákové smotky, které se jednoduchým neprůmyslovým postupem balí do cigaretového papíru.

Podle čl. 3. odst. 2 směrnice 2011/64/EU tabákový smotek podle odstavce 1 se pro účely spotřební daně považuje za dvě cigarety, je-li bez filtru nebo náustku delší než 8 cm, ne však delší než 11 cm, za tři cigarety, je-li bez filtru nebo náustku delší než 11 cm, ne však delší než 14 cm, atd.

[50] Podle čl. 4. odst. 1 směrnice 2011/64/EU se pro účely této směrnice za doutníky nebo doutničky považují níže uvedené výrobky, pokud je lze v nezměněném stavu kouřit a s ohledem na své vlastnosti a očekávání běžného spotřebitele jsou určeny výhradně ke kouření v nezměněném stavu:

- a) tabákové smotky s krycím listem ze surového tabáku;
- b) tabákové smotky naplněné trhanou tabákovou směsí, 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 (podtržení přidáno soudem).

Podle čl. 4 odst. 3 směrnice 2011/64/EU za doutníky a doutničky se považují rovněž výrobky skládající se částečně z jiných látek než z tabáku, které jinak splňují kritéria stanovená v odstavci 1.

[51] Podle čl. 5 odst. 1 směrnice 2011/64/EU se pro účely této směrnice 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 články 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 (podtržení přidáno soudem).

Podle čl. 5 odst. 2 směrnice 2011/64/EU 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.

c) *K námitkám týkajícím se kouření výrobku*

[52] Nejvyšší správní soud předesílá, že krajský soud správně dovodil, že tabákový výrobek, který má být posouzen jako doutník, musí splňovat všechny požadavky § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních, resp. čl. 4. odst. 1 směrnice 2011/64/EU, které právní úprava pojí s příslušným typem doutníku (tj. v projednávané věci doutníkem s krycím listem z rekonstituované tabákové fólie). Z citované právní úpravy plyne, že uvedené požadavky je třeba splnit *kumulativně*, aby se o tabákovém výrobku dalo mluvit jako o doutníku.

[53] Stejně tak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 3. 2017, č. j. 10 Afs 233/2016 - 39, při posuzování jednoho ze zákonných požadavků týkajících se doutníku zdůraznil, že „*pouhá přítomnost krycího listu však z výrobku nečiní doutník – k tomu je třeba splnit i další zákonné požadavky (konkrétně pokud nemají výrobky obsahovat trhanou tabákovou náplň, musí být krycí list ze surového, a ne z rekonstituovaného tabáku jako ve stěžovatelské případě; alternativně – viz bod 2 vykládaného ustanovení [tj. § 101 odst. 3 písm. b) bod 2 zákona o spotřebních daních] – jsou tu požadavky na kvalitu náplně; u každého z těchto typů výrobků pak musí být naplněno očekávání běžného spotřebitele). Stejně tak skutečnost, že se výrobky kouří v nezměněném stavu, neprokazuje, že výrobek patří mezi doutníky; tato vlastnost je pouze jednou z několika, které zákon požaduje.*“ (bod 12 citovaného rozsudku).

[54] Obdobně v rozsudku ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013 - 179, č. 3326/2016 Sb. NSS, který se však týkal předchozí právní úpravy zákona o spotřebních daních účinné do 30. 4. 2011, Nejvyšší správní soud uvedl, že § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních jednoznačně definuje, že se musí jednat o tabákový smotek a připouští-li jeho

pokračování

existenci v podobě tabákové náplně, přesně popisuje nároky kladené na krycí list doutníku (viz bod 72 rozsudku).

[55] Současně se Nejvyšší správní soud ve shora odkazovaném rozsudku osmého senátu zabýval výkladem materiálního znaku doutníku „se kouří jako takové“ [viz § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních ve znění do 30. 4. 2011], resp. požadavkem, aby byl „určen ke kouření v daném stavu“, který obsahoval tehdejší čl. 3 směrnice 95/59/ES. Dnešní právní úprava v § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních stanoví požadavek, aby se v případě doutníků jednalo o tabákové smotky, které „se kouří v nezměněném stavu“, resp. podle čl. 4 odst. 1 písm. b) směrnice 2011/64/EU se o doutníky jedná, „pokud je lze v nezměněném stavu kouřit“. Nejvyšší správní soud nemá pochybnost o tom, že všechny shora uvedené pojmy mají shodný smysl a význam, tj. míří na stejnou vlastnost doutníku. Z tohoto důvodu rovněž níže rekapituluje závěry, ke kterým dospěl v rozsudku č. j. 8 Afs 17/2013 - 179.

[56] Nejvyšší správní soud v první řadě považoval vymezení tzv. materiálního znaku v zákoně o spotřebních daních za obdobné jeho definici ve směrnici 95/59/ES. „*Při transpozici směrnice do vnitrostátního práva nedošlo k žádnému významovému posunu, pojem „kouří se jako takové“ odpovídá svému předobrazu, tj. pojmu „jsou-li určeny ke kouření v daném stavu“.* Tato sousloví mají stejný význam a smysl, vyjadřují požadavek, aby doutníky bylo možné kouřit tak, jak jsou, v daném stavu, jako takové, bez dalšího. Nejvyšší správní soud zároveň ověřil, že český překlad posuzované části směrnice 95/59/ES, tj. pojem „jsou-li určeny ke kouření v daném stavu“ odpovídá dalším jazykovým verzím směrnice (srov. např. „if they can be smoked as they are“, „s'ils sont susceptibles d'être fumés en l'état“, „falls sie sich als solche zum Rauchen eignen“, „pokial' sú ako také vhodné na fajčenie“). *Sousloví „jsou-li určeny ke kouření v daném stavu“ a „se kouří jako takové“ nejsou ve směrnici 95/59/ES ani v zákoně o spotřebních daních definována.*“ (viz bod 78 rozsudku).

[57] Nejvyšší správní soud však současně upozornil na skutečnost, že SDEU se však již vyjádřil k velmi podobnému pojmu „*capable of being smoked as they are*“, tj. způsobilé ke kouření v daném stavu, uvedenému v čl. 3 odst. 1 směrnice Rady 79/32/EEC, o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků. V rozsudku C-319/96, *Brinkmann Tabakfabriken*, EU:C:1998:429, se SDEU zabýval otázkou, jakou povahu mají tabákové smotky zabalené do porézní celulózy, které musí být vloženy do dutinky z cigaretového papíru, aby mohly být kouřeny.

[58] V úvahu připadaly dvě varianty, a to že (1) se jedná o tabák ke kouření, nebo (2) o cigarety, které musí být (kromě jiného) způsobilé ke kouření v daném stavu. SDEU dospěl k závěru, že posuzované výrobky představují tabák ke kouření podle čl. 4 odst. 1 směrnice 79/32/EEC. Tyto výrobky totiž nemohou být kouřeny tak, jak jsou, protože musí být nejdříve vloženy do dutinky z cigaretového papíru nebo do cigaretového papíru (bod 17 rozsudku). SDEU dále uvedl, že výraz „tabákové smotky způsobilé ke kouření v daném stavu“ („*rolls of tobacco capable of being smoked as they are*“) popisuje hotový výrobek. Takovým hotovým výrobkem je i doutník, který je třeba před kouřením oříznout (bod 20 rozsudku).

[59] Nejvyšší správní soud tedy nepochyboval o tom, že pojem „*capable of being smoked as they are*“, tj. způsobilé ke kouření v daném stavu, uvedený ve směrnici 79/32/EEC, má shodný smysl a význam jako pojem „*if they can be smoked as they are*“, tj. jsou-li určeny ke kouření v daném stavu, užitý ve směrnici 95/59/ES. Oba termíny vyjadřují schopnost tabákového výrobku být kouřen v daném stavu, tak, jak je, jako takový. Výklad pojmu „*capable of being smoked as they are*“ v rozsudku *Brinkmann Tabakfabriken* je použitelný i na nyní posuzovaný pojem „*if they can be smoked as they are*“ (viz bod 79 a 80 rozsudku č. j. 8 Afs 17/2013 - 179).

[60] Ze zmíněného rozsudku SDEU je přitom patrné, že požadavek způsobilosti ke kouření v daném stavu znamená, že tabákový výrobek musí být hotový, tedy způsobilý ke kouření bez předchozích úprav či změn (např. bez předchozího vložení do dutinky z cigaretového papíru). Z citovaného rozsudku naopak nevyplývá, že by požadavek způsobilosti ke kouření v daném stavu vyžadoval, aby tabákový výrobek či jeho kouření měly určitou kvalitu obvyklou pro kouření toho kterého typu tabákového výrobku. Nejvyšší správní soud proto ve věci č. j. 8 Afs 17/2013 - 179 uzavřel, že „*pojem „jsou-li určeny ke kouření v daném stavu“ uvedený v čl. 3 směrnice 95/59/ES požaduje pouze, aby bylo možné kouřit doutník v daném stavu, tak, jak je, bez předchozích úprav. Tento pojem nelze vykládat tak, že proces kouření doutníku by měl vykazovat určité obvyklé kvalitativní znaky kouření tohoto typu tabákového výrobku.*“ (viz body 81 a 82 rozsudku).

[61] Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku však rovněž pro úplnost doplnil, že uvedený závěr nelze vyvrátit ani odkazem na směrnici 2010/12/EU, která novelizovala směrnici 95/59/ES a podle níž jsou doutníky tabákové výrobky „*pokud je lze v nezměněném stavu kouřit a s ohledem na své vlastnosti a očekávání běžného spotřebitele jsou určeny výhradně ke kouření v nezměněném stavu*“. Tato novelizace byla transponována i do zákona o spotřebních daních, který s účinností od 1. 5. 2011 stanoví, že doutníky jsou 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*“. Nejvyšší správní soud v této souvislosti uvedl: „*Je zřejmé, že citovaná ustanovení obsahují požadavek určité kvality kouření doutníků. Ve srovnání se shora uvedenými ustanoveními rozhodnými pro posuzovanou věc je tím spíše patrné, že dřívější právní úprava neobsahovala žádný obdobný požadavek a tzv. materiální znak spočíval pouze v požadavku způsobilosti doutníků být kouřeny jako takové, v daném, nezměněném stavu. Lze usuzovat, že novelizace směrnice 95/59/ES a zákona o spotřebních daních byly přijaty z důvodu zabránění zneužití tabákových výrobků, jinými slovy proto, aby jako doutníky byly zdaněny pouze takové tabákové výrobky, které mají kvalitu splňující očekávání a komfort běžného spotřebitele [viz důvodová zpráva k zákonu č. 95/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o lihu), ve znění pozdějších předpisů].“ (viz bod 85 rozsudku, podtržení doplněno).*

[62] SDEU se dále definicí doutníku (byť v tomto případě šlo o doutník s krycím listem ze surového tabáku) a jeho odlišením od cigaret zabýval v rozsudku C-638/17, *Skonis ir kvapas*, EU:C:2019:316. Zdůraznil, že „[z]a účelem zajištění jednotného použití musí být

pokračování

výklad pojmů směrnice 2011/64 autonomní, založený na znění dotčených ustanovení, jakož i na systematické této směrnice a na jejím účelu“ (viz bod 25 rozsudku, obdobně rovněž rozsudek C-495/04, Smits-Koolhoven, EU:C:2006:218, bod 17 a tam citovaná judikatura). SDEU poukázal na odlišnosti jednotlivých kategorií doutníků. Uvedl, že za účelem zařazení do kategorie doutníků nebo doutníčků zmiňuje čl. 4 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/64/EU pouze krycí list ze surového tabáku, „zatímco čl. 4 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice odkazuje nejen na krycí list z rekonstituovaného tabáku, nýbrž stanoví i dodatečné vlastnosti týkající se zejména váhy a velikosti tabákových smotků, jakož i barvy tohoto krycího listu.“ (bod 29 rozsudku). SDEU pak (s poukazem na argumentaci Komise a litevské vlády) konstatoval, že vyšší pravděpodobnost, že výrobky s krycím listem z rekonstituovaného tabáku budou vizuálně podobné s cigaretami, vysvětluje dodatečné vlastnosti stanovené v čl. 4 odst. 1 písm. b) směrnice 2011/64/EU, které mají zajistit, aby výrobky náležející do uvedeného ustanovení se pro účely jejich zdanění dostatečně odlišovaly od cigaret (bod 30 rozsudku).

[63] SDEU dále zdůraznil, že definice kategorie doutníků nebo doutníčků upravená v čl. 4 odst. 1 směrnice 2011/64/EU rovněž stanoví, že dotčené výrobky mohou spadat do této kategorie, pokud je lze v nezměněném stavu kouřit a s ohledem na své vlastnosti a očekávání běžného spotřebitele jsou určeny výhradně ke kouření v nezměněném stavu. SDEU uvedl, že tabákové výrobky „tedy nemohou spadat do kategorie doutníků nebo doutníčků ve smyslu této směrnice, pokud nejsou určeny vzhledem ke svým vlastnostem a očekávání běžného spotřebitele ke kouření, ačkoli je tvoří tabákové smotky s krycím listem ze surového tabáku.“ (body 33 a 34 rozsudku).

[64] SDEU dále konstatoval, že spotřebitelům dává krycí list ze surového tabáku tabákovým smotkům, které pokrývá, vizuální aspekt, rychlost hoření a chuť kouře, které se liší od cigaret. V případě, kdy další papírová vrstva – jako tomu bylo u výrobků dotčených v původním řízení – zakrývá pouze filtr a nepokrývá část výrobku, která je spotřebována, „nelze vycházet z toho, že tato další vrstva zpochybňuje skutečnost, že takové výrobky jsou určeny ke kouření v daném stavu. Existence takové další papírové vrstvy tedy neodůvodňuje, aby bylo zpochybněno zařazení takových výrobků, jako jsou výrobky dotčené v původním řízení, do kategorie doutníků nebo doutníčků, jelikož splňují kritéria stanovená v čl. 4 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/64 [tj. definici doutníku s krycím listem ze surového tabáku].“ (body 35 až 37 rozsudku, podtržení doplněno).

[65] V neposlední řadě SDEU zdůraznil, že tento výklad je potvrzen i cíli sledovanými uvedenou směrnicí. Jak vyplývá z čl. 1 této směrnice, „je jejím cílem stanovit obecné zásady harmonizace struktury a sazeb spotřební daně, kterou členské státy uvalují na tabákové výrobky. Za tímto účelem bod 4 odůvodnění směrnice 2011/64 uvádí, že je třeba vymezit různé druhy tabákových výrobků lišící se od sebe vlastnostmi a způsobem použití. Kromě toho, jak bylo v podstatě uvedeno v bodě 8 odůvodnění této směrnice, za účelem zájmu jednotného a spravedlivého zdanění by měla být stanovena definice cigaret, doutníků a doutníčků a ostatního tabáku ke kouření tak, aby s výrobky, které jsou v mnoha ohledech podobné výrobkům, na které se vztahuje tato směrnice, bylo zacházeno jako s takovými výrobky. Za účelem dosažení těchto cílů rozlišuje uvedená směrnice v čl. 2 odst. 1 klasifikaci tří kategorií tabákových výrobků, které jsou předmětem harmonizace provedené touto směrnicí, přičemž první kategorie se týká cigaret, druhá kategorie se týká doutníků a doutníčků a třetí kategorie

tabáku ke kouření a v člancích 3 až 5 této směrnice definuje výrobky, na které se vztahují jednotlivé kategorie podle jejich individuálních vlastností.“ (body 38 až 40 rozsudku, podtržení doplněno).

[66] SDEU proto uzavřel, že tabákové výrobky, jejichž část krycího listu ze surového tabáku je pokryta další papírovou vrstvou na úrovni filtru, která může vést k tomu, že tyto výrobky jsou vizuálně podobné s cigaretami, spadají do kategorie doutníků nebo doutníčků ve smyslu čl. 4 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2011/64/EU (tj. nejsou cigaretami, ale doutníky s krycím listem ze surového tabáku).

[67] Nejvyšší správní soud tedy na základě shora citované právní úpravy a judikatury shrnuje, že jak zákon o spotřebních daních, tak i směrnice 2011/64/EU, cílí na to, aby jednotlivé druhy tabákových výrobků byly od sebe jasně odlišitelné, a to podle svých individuálních vlastností. Za tímto účelem zákon i směrnice stanoví klasifikaci tří kategorií tabákových výrobků – tj. a) cigaret, b) doutníků a cigarillos (doutníčků), a c) tabáku ke kouření, mezi něž patří mj. tabákový odpad. Cílem stanovených definic tabákových výrobků je, aby se s výrobky, které tyto definice splňují, zacházelo jako s takovými tabákovými výrobky.

[68] Z citované právní úpravy a judikatury dále plyne, že požadavky uvedené v § 101 odst. 3 písm. b) bodu 2 zákona o spotřebních daních, resp. čl. 4. odst. 1 písm. b) směrnice 2011/64/EU, které právní úprava pojí s příslušným typem doutníků, konkrétně s doutníky obsahujícími krycí list z rekonstituované tabákové fólie, musí být vždy splněny *kumulativně*.

[69] Podle prvního z těchto požadavků se musí dle § 101 odst. 3 písm. b) bodu 2 zákona o spotřebních daních jednat o *tabákové smotky, které se kouří v nezměněném stavu a s ohledem na jejich vlastnosti (...) jsou v nezměněném stavu určeny výhradně ke kouření*, resp. dle čl. 4. odst. 1 písm. b) směrnice 2011/64/EU, *pokud je lze v nezměněném stavu kouřit a s ohledem na své vlastnosti (...) jsou určeny výhradně ke kouření v nezměněném stavu* (srov. též překlady do jiných jazyků: „*if they can be and, given their properties (...), are exclusively intended to be smoked as they are*“; „*s'ils peuvent être fumés en l'état et, compte tenu de leurs caractéristiques (...), sont exclusivement destinés à l'être*“; „*falls sie sich als solche zum Rauchen eignen und aufgrund ihrer Eigenschaften (...) ausschließlich dafür bestimmt sind*“; „*pokiaľ sú na základe svojich vlastností (...) ako také vhodné a výhradne určené na fajčenie*“; „*jeśli mogą one być oraz, biorąc pod uwagę ich właściwości (...), są przeznaczone wyłącznie do palenia w tej postaci*“). Těmto pojmům je třeba i s ohledem na shora citovanou judikaturu SDEU a Nejvyššího správního soudu rozumět tak, že doutník musí být způsobilý ke kouření bez předchozích úprav či změn (např. bez předchozího vložení do dutinky z cigaretového papíru). To znamená, že musí být způsobilý ke kouření bez dalšího, a to v nezměněném stavu. Jak zdůraznil SDEU ve shora citovaném rozsudku *Skonis ir kvapas*, tabákové výrobky nemohou spadat do kategorie *doutníků* ve smyslu směrnice 2011/64/EU, *pokud nejsou určeny vzhledem ke svým vlastnostem ke kouření* (bod 34 rozsudku). Jinými slovy, pokud je pro jejich vlastnosti nelze jako doutníky kouřit.

[70] V projednávané věci však bylo zjištěno (a tuto skutečnost stěžovatelka v průběhu řízení nečinila spornou), že v důsledku výrobní vady doutníků, resp. vadným krycím

pokračování

listem z rekonstituovaného tabáku, který stěžovatelce dodal německý dodavatel, doutníky nelze kouřit bez dalšího v nezměněném stavu. Vadný krycí list z rekonstituovaného tabáku mj. způsobuje, že doutník netáhne (dochází k přisávání vzduchu skrz obalovou fólii). Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že vada krycího listu tabákového výrobku má za následek, že tabákový výrobek neodpovídá zákonné definici doutníku, a nelze jej proto za doutník ve smyslu § 101 odst. 3 písm. b) bodu 2 zákona o spotřebních daních považovat.

[71] Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu, že za danou vadu nemůže „vyšší moc“, kterou nebylo možno ovlivnit, jak tvrdí stěžovatelka. Je to stěžovatelka jako výrobkyně tabákových výrobků, kdo má povinnost přesvědčit se o vlastnostech kupované věci před tím, než ji zapracuje do svého výrobku, jenž následně posílá dále do volného daňového oběhu, a kdo nese konečnou odpovědnost za kvalitu svého výrobku. Spoléhala-li stěžovatelka na kvalitu dodávek svého dodavatele a nezavedla-li vlastní systém kontroly kvality, nelze to klást k tíži nikomu jinému než jí samotné.

[72] Ani argument stěžovatelky, že je třeba zkoumat, co daňový subjekt skutečně zamýšlí do volného oběhu uvádět a jaký byl jeho skutečný úmysl, v dané věci nehraje roli. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, na základě zjištěných skutkových okolností nemá žádný důvod se domnívat, že úmyslem stěžovatelky bylo obcházet zákon. Je realitou výrobního procesu, že při něm občas dochází k vadám, resp. produkci vadného výrobku (jak však soud shora upozornil, tyto vady nelze klást k tíži nikomu jinému, než výrobcí, který je za svůj výrobní proces zodpovědný). Skutečnost, zda stěžovatelka měla úmysl obcházet účel právních předpisů či nikoli je tedy pro účely sazby spotřební daně bezpředmětná. Již krajský soud trefně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 - 68, ve kterém se mimo jiné uvádí, že *„[p]ohnutky, popřípadě vědomost o tom, jaké vybrané výrobky uskladnila, jsou již nerozhodné, neboť postavení toho, kdo vybrané výrobky skladuje, jako plátce daně, stanoví zákon zcela striktně, bez jakýchkoli výjimek, bez jakéhokoli prostoru pro správní uvážení celních orgánů, tzn. i bez jakéhokoli prostoru pro zohlednění žalobcem namítaných skutkových okolností případu.“* Přesto, že se citovaný rozsudek týkal spotřební daně z lihu, lze jeho základní závěry použít i v projednávané věci, neboť předestírá, že zákon o spotřebních daních je konstruován tak, že pro vznik daňové povinnosti není právně relevantní vědomí či nevědomí provozovatele daňového skladu o jeho výrobcích (obdobně i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2019, č. j. 5 Afs 55/2018 - 84).

[73] Opačný postup, kde by bylo třeba pokaždé zkoumat a prokazovat, co daňový subjekt skutečně zamýšlel uvést do volného daňového oběhu, by jinak mohl vést až k absurdním důsledkům a značnému obcházení zákona. Jak Nejvyšší správní soud zdůraznil již ve shora citovaném rozsudku č. j. 8 Afs 17/2013 - 179, novelizace unijní právní úpravy a s tím související novelizace zákona o spotřebních daních byly přijaty právě z důvodu zabránění zneužití tabákových výrobků. Jinými slovy proto, aby (při existenci rozdílných sazeb spotřební daně u jednotlivých kategorií tabákových výrobků) byly jako doutníky zdaněny pouze takové tabákové výrobky, které mají určité vlastnosti a kvalitu.

[74] Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že výklad pojmu doutník, včetně požadavku týkajícího se „kouření v nezměněném stavu“ a jeho „určení výhradně ke kouření“, jakož i vlivu vady krycího listu na splnění tohoto kritéria, považuje ve světle směrnice 2011/64/EU a citované judikatury SDEU za jasný (*acte clair*). Je tomu tak zejména proto, že ani unijní směrnice (ani zákon o spotřebních daních) nepřipouští u jednotlivých požadavků pro doutník žádné výjimky, tj. nepřipouští (výslovně ani implicitně) možnost splnění definice doutníku i v situaci, kdy některý z jeho požadovaných parametrů není naplněn. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud neshledal důvod obrátit se na SDEU s předběžnou otázkou, jak navrhovala stěžovatelka.

[75] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že požadavek § 101 odst. 3 písm. b) bodu 2 zákona o spotřebních daních, aby se v případě dotčených tabákových výrobků stěžovatelky jednalo o *tabákové smotky, které se kouří v nezměněném stavu a s ohledem na jejich vlastnosti (...) jsou v nezměněném stavu určeny výhradně ke kouření*, resp. dle čl. 4. odst. 1 písm. b) směrnice 2011/64/EU, *pokud je lze v nezměněném stavu kouřit a s ohledem na své vlastnosti (...) jsou určeny výhradně ke kouření v nezměněném stavu*, v projednávané věci nebyl splněn. Nejedná se o doutník.

[76] Argumentace stěžovatelky v kasační stížnosti týkající se skutečnosti, že vadu nešlo předem odhalit a že i nakuřovací zkouška mohla nanejvýš svědčit o vadě několika kusů vyrobených doutníků, nikoliv o vadě celé výrobní série, je proto s ohledem na předeslané závěry bezpředmětná. Výsledek nakuřovací zkoušky mohl být alespoň první indicií, že s danou výrobní sérií není něco v pořádku. Pokud jde o námitku, že z rozsudku krajského soudu není zřejmé, jaké další kroky (testy či zkoušky) mohla stěžovatelka učinit, Nejvyšší správní soud konstatuje, že to je primárně v gesci stěžovatelky, aby nastavila ve svém výrobním procesu příslušné kontrolní mechanismy (např. namátkově určitou várku tabákových výrobků občasně zadala k odbornému posouzení, které by mohlo odhalit na první pohled nezjistitelné vady apod.). Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že i u profesionála (letitého producenta tabákových výrobků), může dojít k chybě či omylu při výrobě. Nicméně jak soud uvedl již shora, je to stěžovatelka jako výrobkyně tabákových výrobků, která za své zboží, jež následně uvádí do oběhu, a za jeho kvalitu nese primární odpovědnost. Příklad uvedený stěžovatelkou v kasační stížnosti, jež se týká automobilových výrobců, kteří občas rovněž vyrobí vozidla s technickými závadami, které musí následně z oběhu stáhnout, případně uživatelům zajistit možnost nápravy, tento argument o odpovědnosti výrobce pouze dokresluje. Pokud stěžovatelka poukazuje, že pro daňové účely však vadný automobil ještě nepřestává být automobilem, pak tento argument není zcela přiléhavý. Skutečnost, jakým způsobem jsou zdaněny jednotlivé výrobky, je otázkou právní úpravy v dané oblasti, pro tabákové výrobky platí, že mají svoji vlastní zvláštní daňovou právní úpravu, jak ji soud citoval shora. Tato právní úprava pomocí konkrétních kritérií definuje (a od sebe jednoznačně odlišuje) jednotlivé tabákové výrobky a způsob jejich zdanění. Z toho je třeba proto při posouzení této věci vycházet.

[77] Stěžovatelka v kasační stížnosti nepředkládá žádnou argumentaci, kterou by výslovně rozporovala následný závěr správního orgánu, že se v případě dotčeného výrobku jedná o tabákový odpad (tj. stěžovatelka neuvádí žádné argumenty, pro které by její výrobek definici této kategorie tabáku ke kouření nesplňoval pro případ, že nesplní

pokračování

definici doutníku). Nejvyšší správní soud proto pouze pro úplnost konstatuje, že podle § 101 odst. 3 písm. c) bodu 2 zákona o spotřebních daních se za tabák ke kouření považuje též tabákový odpad upravený pro prodej konečnému spotřebiteli, který nespadá pod písmeno a) nebo b) tohoto ustanovení (tj. nejedná se o cigarety ani doutníky a cigarillos) a který je možné kouřit.

[78] Z obsahu správního spisu vyplývají skutková zjištění týkající se jak složení odebraných vzorků výrobku (zda se jedná o výrobek pocházející z tabákové suroviny nebo o vedlejší produkt výroby tabákových výrobků), tak jeho vlastnosti (použitelnost ke kouření), včetně skutečnosti, že výrobek je upravený pro prodej konečnému spotřebiteli (tabákový zbytek je zabalen do fólie z rekonstituovaného tabáku). Proto je možno dotčený výrobek stěžovatelky, který nesplňuje definici doutníku (ani cigaret) považovat za tabák ke kouření podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních.

d) K námitkám týkajícím se dalších požadavků na doutník

[79] Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu, že nedůvodnost námitek týkajících se kouření výrobku bez dalšího z důvodů, které mají původ ve vlastnostech krycího listu výrobku, znamená, že tyto výrobky nemohou naplnit zákonnou definici doutníku podle § 101 odst. 3 písm. b) a § 101 odst. 5 zákona o spotřebních daních. Z tohoto důvodu otázka, zda a do jaké míry dotčené výrobky splňují další zákonné požadavky doutníku, nemůže mít vliv na posouzení projednávané věci, neboť z důvodů předestřených v části V. c) tohoto rozsudku, je zjevné, že se o doutníky jednat nemůže. Nejvyšší správní soud proto námitky stěžovatelky týkající se dalších kritérií doutníků vypořádává již pouze ve stručnosti.

[80] Pokud jde o námitku týkající se doutníkové vložky, stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že pojem „trhaná tabáková náplň“ uvedený v § 101 odst. 3 písm. b) bod 2 zákona o spotřebních daních, musí být vykládán jednotně v rámci EU a v této souvislosti se domáhá předložení předběžné otázky k SDEU, která by konkrétní parametry doutníkové vložky objasnila.

[81] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že v řízení je postaveno na jisto (a stěžovatelka tuto skutečnost nerozporuje, naopak sama se jí v kasační stížnosti a dalších podáních dovolává – viz např. její vyjádření k položení předběžné otázky ze dne 20. 5. 2022 v bodě 6), že tabákový výrobek Zera nešlo kouřit v nezměněném stavu, a proto tento výrobek nemůže být považován za doutník ve smyslu zákona o spotřebních daních a příslušné směrnice. Za této situace je zjevné, že otázka, zda tento tabákový výrobek obsahuje trhanou tabákovou náplň nebo nikoliv, případně jaké mají být její přesné parametry, nemůže být otázkou, na které řízení o kasační stížnosti stojí. Tato otázka sama o sobě v podmínkách projednávané věci nemá vliv na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, neboť výrobek stěžovatelky nesplňuje přinejmenším jedno z dalších kritérií pro doutník. Z tohoto důvodu proto Nejvyššímu správnímu soudu nevznikla povinnost položit předběžnou otázku ve smyslu čl. 267 třetího pododstavce SFEU, neboť zodpovězení této otázky není pro výsledek sporu rozhodný.

[82] Stěžovatelka v kasační stížnosti (viz bod 20 tohoto podání) sama konstatuje, že nijak nerozporuje skutečnost, že doutníky byly stíženy vadou, a proto vznikly „problémy s kouřením v souvislosti s očekáváním běžného spotřebitele“. Nicméně nesouhlasí se závěry krajského soudu ohledně tvaru, chuti, vůně, konzistence a dalších, které mají vliv na očekávání běžného spotřebitele ve smyslu § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. Nejvyšší správní soud však zdůrazňuje, že již nesplnění jednoho z případných faktorů majících vliv na „očekávání běžného spotřebitele“ (v tomto případě schopnosti kouřit výrobek bez dalšího, tj. v nezměněném stavu), činí otázku (ne)splnění dalších případných faktorů (jako je tvar, chuť, vůně, konzistence atd.) pro posouzení věci irelevantní.

[83] Stěžovatelka v této souvislosti namítá, že přecházení doutníku do ústní dutiny se u doutníků leckdy stává a že v argumentaci správních orgánů zvolené pojmy „masivní“, „částečný“ atd. patří do kategorie subjektivních hodnocení, které měly být zachyceny v protokolech o zkouškách obrazovým snímkem. Nejvyšší správní soud má však z obsahu správního spisu za dostatečné, že protokoly o zkouškách, které byly provedeny akreditovanými laboratořemi, tuto skutečnost popisují a dokládají dostatečně výstižně. Ve chvíli, kdy sama stěžovatelka nijak nepopírá klíčovou skutečnost, tj. že její výrobky nešlo (objektivně) kouřit jako doutníky v nezměněném stavu, je zjevné, že očekávání běžného spotřebitele u tohoto typu výrobku splněna být nemohla.

e) K námitce týkající se vrácení daně plátcí

[84] Nejvyšší správní soud rovněž souhlasí se závěrem krajského soudu, že v daném případě nebyl možný postup podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Podle tohoto ustanovení *u zdaněných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu vzniká plátcí nárok na vrácení daně dnem jejich opětovného uvedení do režimu podmíněného osvobození od daně; daň může být vrácena jenom provozovateli daňového skladu, jenž je uvedl do volného daňového oběhu a jemuž byly tyto vybrané výrobky vráceny jako nepřevzaté kupujícím nebo z důvodu vypořádání nároků z vad vybraných výrobků; daň může být vrácena pouze v případě, že provozovatel daňového skladu úplatu za tyto vybrané výrobky neobdržel nebo pokud tuto úplatu kupujícímu vrátil.*

[85] V daném případě správce daně vybrané výrobky stěžovatelky zajistil, a proto s nimi nebylo možno nijak nakládat. Jak uvedl krajský soud, trpí-li výrobek vadou, a nedošlo by ke kontrole ze strany celních orgánů (a zajištění předmětných výrobků), dalo by se hypoteticky za předpokladu splnění dalších zákonných požadavků uvažovat o možnosti postupu dle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, takováto konstrukce však v případě stěžovatelky nenastala. Stěžovatelka tedy nemá pravdu, tvrdí-li, že institut zajištění vybraných výrobků správcem daně nemá vliv na následnou dispozici s nimi. Právě účelem zajištění je ochrana předmětných výrobků před jejich další právní změnou.

f) K námitce nezákonnosti stanovení daně vyměřením

[86] Stěžovatelka je přesvědčena, že mělo být vedeno doměřovací (nikoliv vyměřovací) řízení, neboť předmětné tabákové výrobky již jednou zdanila. Krajský soud měl za to,

pokračování

že z hlediska daňového řízení je rozhodující „nesprávné označení tabákových výrobků“. Tento názor správního soudu je ovšem podle stěžovatelky nesprávný, což potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 11. 2020, č. j. 3 Afs 1/2019 - 36, a zejména v rozsudku ze dne 13. 1. 2021, č. j. 4 Afs 283/2018 - 83, kterým vyhověl kasační stížnosti stěžovatelky v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu správce daně (toto řízení se týká přímo stěžovatelky a souvisí s tabákovými výrobky ZERA).

[87] Ustanovení § 114 odst. 4 věta první zákona o spotřebních daních stanoví, že *[t]abákové výrobky značené poškozenou tabákovou nálepkou nebo značené jiným způsobem, než je stanoveno, se považují za neznačené, a tudíž nezdaněné (§ 116 odst. 2 a 4 citovaného zákona).*

[88] Krajský soud ve svém rozsudku uvedl, že smyslem § 114 odst. 4 věty první zákona o spotřebních daních, který je pro tabákové výrobky specifický, je nepochybně zajištění výběru spotřební daně z tabáku ve správné výši, resp. zefektivnění kontroly splnění daňové povinnosti u tabákových výrobků ze strany správce daně a zamezení daňovým únikům (ostatně i pro samotného konečného uživatele je tabáková nálepka indikátorem, že tabákový výrobek byl řádně zdaněn). Za značení „jiným způsobem, než je stanoveno“, je proto třeba považovat jakékoli nesprávné značení formou tabákových nálepek, které je způsobilé naplnění tohoto cíle reálně ohrozit či znemožnit; nelze proto takováto pochybení omezovat pouze na technický aspekt vylepení tabákových nálepek (například umístění nálepky v rozporu s § 2 odst. 3 vyhlášky č. 467/2003 Sb., o používání tabákových nálepek při značení tabákových výrobků), nýbrž je nezbytné v tomto ohledu posuzovat i jejich formální a obsahovou správnost. Označí-li pak plátce daně tabákový výrobek známkou určenou pro výrobek jiného druhu, který je zatížen odlišnou sazbou spotřební daně (§ 104 zákona o spotřebních daních), přičemž tabáková nálepka pro tyto výrobky má zároveň i jiné formální náležitosti (§ 2 odst. 1 *in fine* vyhlášky č. 467/2003 Sb.), pak takovýto postup správné stanovení výše daně, jakož i efektivní kontrolu ze strany správce daně, neumožňuje. Tabákové výrobky označené tabákovými nálepkami vykazujícími uvedené vady, jak je tomu v nyní projednávané věci, je proto podle krajského soudu nutno považovat ve smyslu § 114 odst. 4 věty první zákona o spotřebních daních za neznačené.

[89] Jak správně poukazuje stěžovatelka, problematikou vztahu mezi značením tabákových výrobků tabákovými nálepkami podle § 114 zákona o spotřebních daních a vznikem daňové povinnosti podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 26. 11. 2020, č. j. 3 Afs 1/2019 - 36, v němž vyslovil, že povinnost zdanit tabákové výrobky (resp. prokázat, že již byly zdaněny) a označit je tabákovými nálepkami (respektive nakládat s tabákovými výrobky označenými), jsou navzájem relativně samostatné povinnosti, a tudíž i porušení každé z nich má samostatné, odlišné následky. Konkrétně uvedl, že „zjištění neznačených tabákových výrobků či tabákových výrobků, které jsou označeny tak, že se považují za neznačené, vyvolává „pouze“ důvodné podezření, že se pravděpodobně jedná o tabákové výrobky, které zdaněny nebyly (zejména nejsou-li označeny vůbec). Tabáková nálepka tak v tomto ohledu slouží jako nástroj usnadňující kontrolu, zda nedochází k daňovým únikům. Jedná se o prvotní indikátor, zda zjištěné výrobky byly či nebyly zdaněny, a to jak ve vztahu ke státním orgánům, tak i ve vztahu ke konečnému spotřebiteli, který může předpokládat,

že zakoupil-li si řádně označené tabákové výrobky, zakoupil si výrobky, z nichž státu byla odvedena spotřební daň, a současně že se jedná o originální výrobek, nikoliv například o padělek. To však ještě neznamená, že osoba, u níž jsou neznačené tabákové výrobky zjištěny, nemůže prokázat, že se navzdory jejich neoznačení jedná o výrobky, které byly zdaněny. Značení tabákovými nálepkami tedy sice usnadňuje kontrolu zdanění tabákových výrobků, zákonem předpokládaným způsobem jeho prokázání však není. K tomuto účelu slouží doklady uvedené v § 5 zákona.“

[90] Z těchto závěrů lze vycházet i v nyní posuzované věci, a to i při vědomí toho, že v citovaném případě kasační soud posuzoval otázku značení tabákovými nálepkami a vznik daňové povinnosti u cigaret, a to ve vztahu ke zvýšení sazby daně za tyto tabákové výrobky. V obou případech se jedná o posouzení téže sporné právní otázky.

[91] Nejvyšší správní soud tedy v právě citovaném rozsudku vyjádřil, že osobě, která nakládá (tj. dopravuje, skladuje, nebo prodává či nabízí je k prodeji) s neznačenými tabákovými výrobky či tabákovými výrobky, které jsou označeny tak, že se považují za neznačené, automaticky nevzniká daňová povinnost podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, pokud bude schopna v souladu s § 5 zákona o spotřebních daních prokázat, že výrobky byly zdaněny. Zjištění, že osoba nakládá s neznačenými tabákovými výrobky (nebo těmi, které se za neznačené považují), totiž ještě nevylučuje, že se jedná o výrobky zdaněné (viz rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 1. 2021, č. j. 4 Afs 283/2018 - 83).

[92] Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem daně *právnícká nebo fyzická osoba, [...] která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnícká nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.* Uvedením do volného daňového oběhu se přitom podle § 3 písm. k) bodu 4 zákona rozumí *každé skladování nebo doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.*

[93] Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 1. 2021, č. j. 4 Afs 283/2018 - 83, k tomu, aby se určitá osoba stala plátcem spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, tedy musí být kumulativně splněny dvě podmínky. Tato osoba jednak skladuje či dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, anebo vybrané výrobky uvádí do volného daňového oběhu, a neprokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, respektive neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.

[94] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 1/2019 - 36 k prokázání zdanění tabákových výrobků konkrétně uvedl, že kontrolovaná osoba musí předložit doklady podle § 5 téhož zákona a současně musí být dané výrobky označeny platnou tabákovou nálepkou.

pokračování

[95] Jak vyplývá z obsahu správního spisu, stěžovatelka však takové doklady ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních správci daně nepředložila, a tudíž neprokázala zdanění tabákových výrobků, tj. tabáku ke kouření. Argumentace že výrobky byly označeny nálepkami pro jiný druh výrobku, konkrétně doutníky ZERA, nemůže ve smyslu požadavků § 5 zákona o spotřebních daních obstát.

[96] Tabáková nálepka slouží jako nástroj usnadňující kontrolu, zda nedochází k daňovým únikům. Jedná se o prvotní indikátor, zda zjištěné výrobky byly či nebyly zdaněny, a to jak ve vztahu ke státním orgánům, tak i ve vztahu ke konečnému spotřebiteli. Stěžovatelka měla možnost prokázat doklady uvedenými v § 5 zákona, že se skutečně jedná o výrobky řádně zdaněné. Na základě výsledku dokazování, kdy stěžovatelka zdanění výrobků neprokázala, došlo k uzavření vyměřovacího řízení, které bylo zahájeno výzvami k odstranění pochybností. Výsledek tohoto řízení vyústil ve vydání platebních výměrů, které stěžovatelka následně napadla opravným prostředkem a posléze žalobou před správním soudem i kasační stížností proti vydanému rozsudku.

[97] Jelikož stěžovatelka uváděla do volného oběhu tabák ke kouření, který byl označen tabákovou nálepkou určenou pro doutník, a žalovanému nepředložila žádný jiný důkaz o zdanění tabákového výrobku tabáku ke kouření, zahájil správce daně správně vyměřovací řízení a nikoli řízení doměřovací. Vyměřovací a doměřovací řízení tvoří v rámci řízení nalézacího materiálně jeden celek. Jejich společným cílem je správné stanovení daně. Institut doměření daně pak představuje ve vztahu k obecným opravným prostředkům specifický nástroj daňového řízení, jímž lze změnit (doplnit) výsledek již pravomocně ukončeného daňového řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2018, č. j. 3 Afs 12/2017 - 51).

[98] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že stěžovatelka neprokázala, že by jí do volného daňového oběhu uváděné tabákové výrobky byly řádně zdaněny. Stěžovatelka tak nebyla v postavení plátce dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, jelikož toto ustanovení dopadá na situace, kdy daňový subjekt svou daňovou povinnost řádně splnil, tj. situace s právem souladné. Stěžovatelka byla naopak v postavení plátce daně dle § 4 odst. 1 písm. f) tohoto zákona (plátcem daně je mimo jiné osoba, která *uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné*), kdy splnění této povinnosti daňový subjekt neprokázal a své daňové povinnosti nedostál.

VI. Závěr a náklady řízení

[99] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[100] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, 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 žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. května 2022

JUDr. Josef Baxa v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Dagmar Dolníčková