

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyň: **a) AGROPEX, Sp. z o. o.,** se sídlem Zbožowa 39, Gdyně, Polská republika, zastoupená Mgr. Sylvou Šiškeovou, advokátkou se sídlem Jakubské náměstí 4, Brno, **b) DEMIROS, s. r. o.,** se sídlem Horní 1775, Frýdek-Místek, zastoupená Mgr. et Mgr. Zbyňkem Vašinkou, advokátem se sídlem tř. T. G. Masaryka 1129, Frýdek-Místek, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 7, Praha 4, ve věci žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 4. 2014, č. j. 8516-2/2014-900000-304.5, a ze dne 23. 6. 2014, č. j. 22128-2/2014-900000-304.5, v řízení o kasačních stížnostech žalobkyň a) a b) proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 5. 2016, č. j. 22 Af 82/2014 – 60,

takto:

I. Řízení o kasační stížnosti žalobkyně a) **se zastavuje.**

II. Žalovaný a žalobkyně a) **nemají** navzájem právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žalobkyně a).

III. Kasační stížnost žalobkyně b) **se zamítá.**

IV. Žalovanému **se** vůči žalobkyni b) **nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti žalobkyně b).

V. Ustanovené opatrovnici žalobkyně a), advokátce Mgr. Sylvě Šiškeové, **se přiznává** odměna za zastupování v řízení o kasační stížnosti žalobkyně a) v částce 6800 Kč, která bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu ve lhůtě do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Rozsudek krajského soudu a jemu předcházející rozhodnutí žalovaného

[1] Rozsudkem ze dne 25. 5. 2016, č. j. 22 Af 82/2014 – 60, Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) zamítl žaloby, kterými se žalobkyně domáhaly zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 4. 2014, č. j. 8516-2/2014-900000-304.5, a ze dne 23. 6. 2014, č. j. 22128-2/2014-900000-304.5, jimiž byla zamítnuta jejich odvolání a potvrzena rozhodnutí Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 3. 12. 2013, č. j. 73642-15/2013-570000-12, a č. j. 94396-7/2013-570000-12, kterými bylo uloženo propadnutí vybraných výrobků označených jako „Liście tytoniowe – Originální tabáková vůně“ v množství 40 000 kusů obchodního balení po 100 gramech.

[2] V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve uvedl, že se neztotožňuje s argumentací žalobkyň, jež se týkala podjatosti žalovaného. Žalobkyně v tomto ohledu namítly, že žalovaný vydal metodický pokyn adresovaný celním úřadům obsahující metodiku postupu v souvislosti s výrobky z tabákových listů. K tomu krajský soud konstatoval, že metodické pokyny jsou formulovány vždy v obecné rovině bez jakýchkoliv konkretizací, a ani v případě žalobkyň nelze dovodit, že by je označený metodický pokyn nějakým konkrétním způsobem poškozoval či omezoval v jejich právech. Pokud se dále jednalo o stanovisko žalovaného ze dne 23. 5. 2013 k vybraným výrobkům na základě žádosti žalobkyně b), ani v tomto případě neshledal krajský soud důvod zakládající podjatost žalovaného. Jednalo se totiž o běžné vyjádření žalovaného, které bylo vydáno ještě před zahájením předmětného správního řízení celním úřadem, kde žalovaný vyjádřil svůj názor na vybrané výrobky. Bylo tedy věcí žalobkyň, že se tímto stanoviskem žalovaného neřídily a vybrané výrobky bez zdanění a označení skladovaly. Co se týče protokolů o zkouškách provedených CTL (tj. celně technická laboratoř), krajský soud k problematice postavení CTL v organizační struktuře celních orgánů a hodnověrnosti jí provedených zkoušek odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2007, č. j. 1 Afs 42/2007 - 53. Krajský soud pak v posuzované věci neshledal žádné skutkové ani právní důvody, pro které by se měl od tohoto názoru odchýlit.

[3] Krajský soud poté neshledal důvodnou ani žalobní námitku, že správní orgány nerespektovaly závaznou informaci o sazebním zařazení zboží, kterou vydal Celní úřad pro Olomoucký kraj dne 4. 7. 2013, č. j. CZ 37-0566-2013 (dále jen „ZISZ“). Krajský soud v této souvislosti uvedl, že ZISZ má svou relevanci toliko v řízení celním, nikoliv však v řízení daňovém. V posuzované věci sice správní řízení proběhlo před orgány celní správy, nicméně se jednalo o řízení daňové, jehož předmětem bylo posouzení vybraných výrobků z hlediska spotřební daně. Úprava obsažená v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) pro oblast spotřební daně z tabákových výrobků nevychází z kódů celní nomenklatury, které byly použity v řízení celním, ale z definice vybraných výrobků tak, jak je určena přímo tímto zákonem. Vydaná ZISZ proto neměla v posuzované věci žádnou vypovídací hodnotu a správní orgány postupovaly dle názoru krajského soudu v souladu se zákonem, když se jejím obsahem neřídily.

[4] Žalobkyně též namítly nesprávnou aplikaci § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních, když ani podle závěrů CTL vybrané výrobky ve stavu, ve kterém se nacházely, nebylo možné kouřit. Krajský soud poté v tomto kontextu plně aproboval správní úvahu žalovaného, který vyloučil možnost aplikace § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních

daních na vybrané výrobky. Při výkladu pojmu „je možné kouřit“ pak vycházel z rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 3. 2012, č. j. 22 Af 36/2010 - 299, v němž byl vysloven závěr, že *„[t]abákový odpad, který „je možné kouřit“, je takový tabákový odpad, který lze ke kouření použít. Tuto vlastnost musí mít bez dalšího (krom běžného uživatelského) zpracování.* (...) *„Je-li totiž předmětem spotřební daně jen tabákový odpad prodávaný konečnému spotřebiteli, pak ho musí být schopen ke kouření použít právě tento konečný spotřebitel, a to bez asistence dalších osob, natož průmyslových zpracovatelů“.* Krajský soud přitom v nyní posuzované věci neshledal žádné skutkové a právní důvody, pro které by se měl od těchto svých dřívějších závěrů odchýlit. K tomu doplnil, že citovaný rozsudek se sice zabýval možností kouření tabákového odpadu, který je předmětem spotřební daně podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních, avšak obdobně jako u tabáku ke kouření uvedeném v § 101 odst. 3 písm. c) bod 1, také v § 101 odst. 6 uvedeného zákona je předepsána stejná podmínka, a sice že tabákový výrobek „je možné kouřit“. I v dané věci je totiž konečný spotřebitel schopen ke kouření vybraného výrobku použít formu běžného uživatelského zpracování, za kterou soud považuje nařezání nebo nadrcení, aniž by k tomu potřeboval asistenci dalších osob či průmyslových zpracovatelů. Obsahem správních spisů bylo rovněž podle krajského soudu prokázáno, že předmětné výrobky byly zajištěny v obchodním balení po 100 gramech, kdy bylo najisto postaveno, že byly takto upraveny pro prodej konečnému spotřebiteli. Podmínky pro aplikaci § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních tudíž byly podle krajského soudu splněny.

[5] Krajský soud dále v odůvodnění napadeného rozsudku zdůraznil, že CTL má v rámci organizační struktury celních orgánů postavení složky nadané odbornou způsobilostí. Nejedná se o správní orgán, který by se podílel na vedení správního řízení, a proto úkony prováděné CTL nemají charakter úkonů správních orgánů, jichž by se účastník řízení na základě svých procesních oprávnění mohl účastnit. Zkoušku CTL podle názoru krajského soudu nelze srovnávat s úkony správního orgánu v daňovém řízení, jako jsou např. místní šetření, výslech svědků aj., k jejichž provedení má účastník řízení právo být přizván. Práva žalobkyň tedy nemohla být nijak zkrácena jejich nepřítomností při provedení odborné zkoušky CTL.

[6] Pokud žalobkyně odkázaly na stanoviska dvou soudních znalců, pak se krajský soud v prvním případě ztotožnil s názorem žalovaného, že toto stanovisko bylo v posuzované věci zcela irelevantní, a to z důvodu, že správní orgány z dokumentu ZISZ při hodnocení vybraných výrobků vůbec nevycházely, neboť jejich povinností bylo řídit se vymezením tabákových výrobků v zákoně o spotřebních daních. Polemika soudního znalce s obsahem ZISZ a v něm uvedeném zařazení zboží do konkrétní celní nomenklatury je totiž v případě aplikace zákona o spotřebních daních bez jakéhokoliv právního významu. K druhému stanovisku znalce krajský soud konstatoval, že na str. 6 tohoto posouzení znalec výslovně uvedl, že mu nepřísluší závazně právně kvalifikovat, zda předmět zkoumání je či není vybraným výrobkem ve smyslu zákona o spotřebních daních. Znalec v uvedeném stanovisku dospěl k závěru, že v případě zkoumaného vzorku se jednalo o vyžilovaný tabák kvality strips, surový odřepíkovaný tabák typu Virginia sušený vzduchem, který není upraven ke kouření a bez další úpravy a změny jeho rozhodných fyzikálních vlastností se nedá kouřit. Krajský soud pak má za to, že tento závěr znalce nijak neodporuje závěrům učiněným žalovaným, neboť znalec nevyloučil možnost kouření posuzovaného výrobku na základě jeho další úpravy a změny fyzikálních vlastností,

přičemž touto další úpravou může (logicky) být jeho nařezání nebo nadrcení. Soudní znalec ve svém stanovisku dospěl také k závěru, že CTL pochybila při svých laboratorních postupech v tom, že změnila fyzikálně-chemické vlastnosti vzorku tím, že jej dále upravila (tj. nařezala, nadrtila), takže se jednalo o materiál zcela jiných fyzikálních vlastností než původně předložený vzorek, což mj. odporuje standardním operačním postupům. V této souvislosti však krajský soud odkázal na již shora citovaný judikát ze dne 28. 3. 2012, č. j. 22 Af 36/2010 – 99, podle kterého úprava vzorku jeho nadrcením či nařezáním za účelem provedení zkoušky je legitimním postupem k ověření podmínky „možnosti kouření“ ve smyslu § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních. Krajský soud proto dospěl k závěru, že ani odborné stanovisko znalce nezpochybňuje závěry učiněné žalovaným v řešené věci.

[7] Na základě shora uvedeného tak krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

II. Kasační stížnosti žalobkyň a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelky“) v blanketních kasačních stížnostech podaných v zákonné lhůtě napadly shora uvedený rozsudek krajského soudu z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[9] V doplnění kasační stížnosti pak stěžovatelka b) již konkrétně namítla, že krajský soud nesprávně právně posoudil pro věc stěžejní spornou otázku, že surové tabákové listy, které skladovala, jsou tabákovým výrobkem ve smyslu § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních. Stěžovatelka b) přitom v průběhu správního i soudního řízení zpochybňovala, že předmětné tabákové listy lze podřadit pod pojem „tabák ke kouření“, když zboží dle jejího názoru nenaplňuje definici obsaženou v článcích 2 a 5 směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. 6. 2011, o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků (dále jen „směrnice Rady 2011/64/EU“). Stěžovatelka b) se nedomnívá, že surový tabák naplňuje kritérium „*současně je možné jej kouřit*“ (viz § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních), přičemž má za to, že toto kritérium musí být naplněno již v okamžiku skladování zboží. Nelze podle ní připustil extenzivní výklad, jak učinily správní orgány a následně i krajský soud, že je postačující, pokud je možné tabák kouřit po určitých úpravách (nařezáním, nadrcením). Kritérium „*možnosti kouřit*“ má být totiž jedním z těch, podle nichž se určuje, zda se jedná o tabák ke kouření, či nikoliv. K tomu stěžovatelka b) poukázala také na ZISZ, která zařadila zajištěné tabákové listy pod kód KN 24012035 s odůvodněním: „*[p]ředložený vzorek je sušený, částečně odřepíkovaný tabák. Dle kontrolovaného subjektu sušeno přirozenou cirkulací vzduchu. Vzorek nelze kouřit bez další úpravy. Zařazení se zakládá na všeobecných interpretačních pravidlech 1 a 6 pro výklad kombinované nomenklatury.*“ Gramatickým výkladem kritéria „*současně je možné tento výrobek kouřit*“ pak lze podle stěžovatelky b) dospět k závěru, že musí jít o výrobek způsobilý kouřit bez dalších úprav ihned, respektive je tento „*připraven ke kouření*“.

[10] Pokud v dané věci správní orgány vyhodnotily, že surové tabákové listy nejsou tabákovým výrobkem dle § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních, pak nebylo na místě analogicky vycházet ani z dikce § 101 odst. 3 písm. c) bodu. 1 uvedeného zákona a podmiňovat naplnění podmínky § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních absencí průmyslového zpracování. Taktéž závěr žalovaného, že „*[p]rovedenou analýzou nebylo*

prokázáno, že by byl výrobek znehodnocen způsobem, který by vylučoval po úpravě jeho kouření", nemá podle stěžovatelky b) oporu v relevantní právní úpravě. Výklad, který zvolil žalovaný, je tedy nepřípustným výkladem v její neprospěch, přičemž stěžovatelka b) poukázala na právní zásadu *in dubio pro reo*.

[11] Stěžovatelka b) taktéž namítla, že tabákové listy není možné považovat za výrobek, neboť jsou pouhou surovinou a žádným procesem výroby či zpracováním, které by bylo možné za výrobu považovat, neprošly. Podle jejího názoru tak není možné za použití § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních tabákové listy zdaňovat, když tomuto závěru svědčí i důvodová zpráva k zákonu č. 157/2015 Sb., kterým byl novelizován zákon o spotřebních daních, a jímž byla nově zavedena kompetence celní správy o oblasti nakládání se surovým tabákem. Samotné správní orgány přitom ve svých rozhodnutích uvedly, že se jednalo o surový odřepíkovaný tabák. Stěžovatelka b) současně upozornila na to, že ohledně posouzení možnosti zdanění tabákových listů ve věci skutkově obdobné byla Nejvyšším správním soudem usnesením ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 26/2015 – 29, Soudnímu dvoru Evropské unie položena předběžná otázka.

[12] Blíže neodůvodněný má být podle stěžovatelky b) též závěr krajského soudu o tom, že ZISZ má relevanci toliko v řízení celním, nikoliv v daňovém. Prokazovala-li předložená ZISZ objektivní vlastnosti zajištěných tabákových listů, měla vypovídací schopnost pro daňové řízení a správní orgány byly povinny se s touto jako s důkazem vypořádat, a to obzvlášť za situace, kdy předmětem sporu bylo určení objektivních vlastností zboží, a tyto byly pro rozhodnutí, zda jsou tabákové listy předmětem spotřební daně, určující.

[13] Ze všech uvedených důvodů stěžovatelka b) navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[14] Ve vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatelky b) žalovaný, mimo argumentace dosud uplatněné v rámci soudního a správního řízení, doplnil, že nakuřovací zkouškou CTL bylo prokázáno, že předmětné tabákové výrobky je možno kouřit bez dalšího průmyslového zpracování, pouze po jednoduché mechanické úpravě, tudíž i pro výklad pojmu „současně" ve smyslu bezprostřednosti byla dle názoru žalovaného podmínka právní fikce splněna. Uvedenému právnímu hodnocení podle žalovaného svědčí i rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 4. 2017, č. j. C-638/15, o předběžné otázce ve věci Eko Tabák, s. r. o., vs. Generální ředitelství cel, kterým byl vyložen pojem „tabák ke kouření" obdobně. Žalovaný dále považoval za nepřiléhavou argumentaci stěžovatelky b) opírající se o důvodovou zprávu k zákonu č. 157/2015 Sb., neboť zajištěné a následně propadlé tabákové výrobky plně odpovídaly definici tabákových výrobků ve smyslu § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních. Smyslem zákona č. 157/2015 Sb. bylo upravit především podmínky pro nakládání se surovým tabákem a stanovení podmínek pro vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit u této komodity tak, aby byla co nejvíce eliminována možnost daňových úniků při nakládání s touto komoditou. K tomu žalovaný doplnil, že za současné právní úpravy by byla jeho důkazní pozice o mnoho jednodušší především ve vyměřovacím řízení, neboť skutečnosti zakládající vznik daňové povinnosti nevyžadují u této komodity prokázání právě oné vhodnosti ke kouření. Závěrem žalovaný konstatoval, že zařazení předmětného vybraného výrobku je dáno jeho popisem přímo v § 101 odst. 6

zákona o spotřebních daních, nikoli číslem kombinované nomenklatury pro celní účely. Rozhodné tedy byly v daném případě konkrétní vlastnosti výrobku, které si správní orgán I. stupně zjistil *in natura*. Důkaz listinami by v tomto ohledu nastupoval až v případě nemožnosti provést důkaz bezprostředně zkouškou CTL.

[15] S ohledem na shora uvedené žalovaný navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka b) v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[17] Předně se Nejvyšší správní soud zabýval obecně uplatněnou námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností a proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130, č. 244/2004 Sb. NSS nebo ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52). Těmto požadavkům krajský soud v napadeném rozsudku dostál.

[18] 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.*

[19] Podle čl. 2 odst. 1 písm c) bod ii) směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků *se pro účely této směrnice za tabákové výrobky považují: tabák ke kouření: ostatní tabák ke kouření.*

[20] Podle čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků *se pro účely této směrnice za tabák ke kouření považují: řezaný nebo jinak dělený tabák, kroucený nebo lisovaný do desek a vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování.*

[21] Nejvyšší správní soud ve vztahu k meritu dané věci, kdy bylo spornou otázkou, zda tabákové listy, které stěžovatelky skladovaly, jsou tabákovým výrobkem ve smyslu § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních, považuje za nutné předně upozornit na rozsudek ze dne 6. 4. 2017, ve věci C-638/15, v němž Soudní dvůr Evropské unie konstatoval, že *„[č]lánek 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 a nepravidelné, částečně odřepíkované 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 pojmem „tabák ke kouření" ve smyslu těchto ustanovení. Nutno podotknout, že na posuzovaný případ aplikovaný § 101 zákona o spotřebních daních byl zákonodárcem přijat právě za účelem transpozice shora zmíněného čl. 2, resp. čl. 5 směrnice Rady 2011/64/EU.

[22] Soudní dvůr Evropské unie přitom v odůvodnění shora citovaného rozsudku uvedl, že *„s ohledem na cíle směrnice Rady 2011/64/EU nelze pojem „tabák ke kouření" vykládat restriktivně. Ze znění čl. 5 odst. 1 písm. a) této směrnice vyplývá, že toto ustanovení požaduje splnění dvou kumulativně stanovených podmínek, a to zaprvé, aby se jednalo o tabák řezaný nebo jinak dělený, kroucený nebo lisovaný do desek, a zadruhé, aby byl vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování. Vzhledem k tomu, že výrobky, o které jde ve věci v původním řízení, jsou - dle údajů poskytnutých předkládajícím soudem - částečně odřepíkované listy tabáku, musí být tedy tyto výrobky pokládány za řezaný nebo jinak dělený tabák ve smyslu čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/64. Pokud jde o pojem „průmyslové zpracování" použitý v uvedeném čl. 5 odst. 1 písm. a), obecně se jím označuje zpracování surovin na hmotné statky prováděné standardizovaným postupem a obvykle ve velkém měřítku. Z judikatury Soudního dvora v podstatě vyplývá, že snadné postupy, jejichž účelem je učinit z nehotového výrobku z tabáku takový, jaký je možné kouřit, jako je například postup spočívající v pouhém vložení tabákového smotku do cigaretové dutinky, nejsou „průmyslovým zpracováním" (obdobně viz rozsudek ze dne 24. září 1998, Brinkmann, C-319/96, EU:C:1998:429, body 18 a 20, a rozsudek ze dne 10. listopadu 2005, Komise v. Německo, C-197/04, EU:C:2005:672, body 31 a 32). Za těchto podmínek musí být tabákové výrobky, které jsou připravené ke kouření nebo mohou být neprůmyslovým způsobem snadno připraveny ke kouření, považovány za vhodné ke kouření bez dalšího „průmyslového zpracování" ve smyslu čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/64. V daném případě - jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí - prošly výrobky, o které jde ve věci v původním řízení, procesem primárního sušení a následného řízeného vlhčení, obsahují glycerin a lze je po jednoduchých úpravách nadrcením nebo ručním nařezáním kouřit. S výhradou ověření, které provede předkládající soud, je tedy patrné, že tyto výrobky splňují také druhou podmínku, a spadají tedy pod pojem „tabák ke kouření" definovaný v čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/64. Za těchto podmínek je třeba uvést, že jelikož takovéto výrobky nejsou jemně řezaným tabákem k ruční výrobě cigaret ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) bodu i) této směrnice, je tedy třeba mít za to, že spadají pod pojem „ostatní tabák ke kouření" ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) bodu ii) této směrnice.*

[23] V kontextu výše citovaných závěrů Soudního dvora Evropské unie tak Nejvyšší správní soud uvádí, že v nyní projednávané věci bylo postaveno najisto, že předmětné tabákové listy, vzhledem k tomu, že splňují veškeré definiční znaky předpokládané § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních, lze považovat za tabákové výrobky jako tabák ke kouření podléhající spotřební dani. Z protokolu o zkoušce CTL ze dne 18. 9. 2013 totiž nepochybně vyplývá, že posuzovaný vzorek byl sušený částečně odřapíkovaný tabák upravený pro prodej konečnému spotřebiteli. Vzhledem k jeho struktuře („*vzorek byl tvořen sušenými plošnými nepravidelnými částečně odřepíkovanými i neodřepíkovanými částmi tabákových listů, ve vzorku byly dále části žil, žíly se zbytky tabákové laminy, nepravidelné zlomky tabákové laminy, ojediněle i celé tabákové listy*") jej nebylo možné kouřit bez další úpravy. Poté co byl tento vzorek upraven nařezáním či nadrcením jej však

již bylo možné podle CTL kouřit. U takto upraveného vzorku nebyly CTL zjištěny žádné skutečnosti, jež by vylučovaly použití vzorku jako cigaretového tabáku. Kromě látek běžně se v tabáku vyskytujících byla v daném vzorku zjištěna též přítomnost hydroxymethylfurfuralu a glycerinu, který se do sušeného tabáku přidává při procesu odřepíkování pro zachování vlhkosti a pružnosti tabákových listů. Ostatně struktura předmětných tabákových listů byla shodně popisována i znalci, na jejichž stanoviska stěžovatelka b) ve svých podáních odkazovala; tudíž nešlo o spornou skutečnost.

[24] S ohledem na uvedené okolnosti daného případu se tak zjevně jednalo o tabákové listy obdobných fyzikálně-chemických vlastností, jaké byly předmětem posouzení Soudního dvora Evropské unie ve věci C-638/15, jakož i Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 8. 2017, č. j. 5 Afs 26/2015 - 103. Nejvyšší správní soud pak v nyní řešené věci neshledal jakéhokoliv důvodu se od shora uvedené judikatury, resp. závěrů zde vyslovených, odchýlit.

[25] Nejvyšší správní soud k tomu dále uvádí, že možnost tabákový výrobek kouřit musí být jeho obecnou charakteristikou, která je splněna v kterýkoliv okamžik, nikoliv jen na počátku jeho posouzení či právě a jen v okamžiku jeho zajištění. To ostatně zcela logicky vyplývá ze samotné podstaty onoho druhého pojmového znaku tabáku ke kouření, jak jej vymezil Soudní dvůr Evropské unie; možnost kouřit musí být dána bez průmyslového zpracování, avšak může se tak stát po jednoduchých úpravách. V posuzované věci takové úpravy spočívaly ve zcela prostém nadrcení či nařezání tabákových listů, což nelze v žádném případě považovat za průmyslové zpracování ve světle judikatury Soudního dvora Evropské unie. Zároveň je tedy zřejmé, že má-li být možnost výrobky kouřit dána po jednoduchých úpravách, není správná ani úvaha stěžovatelky b), že tato vlastnost musí být splněna již v okamžiku skladování výrobku. V tento okamžik tato jednoduchá úprava ještě nemusí být provedena.

[26] Ve světle shora uvedeného hodnocení plynoucího zejména z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 4. 2017, ve věci C-638/15, který v jeho odůvodnění vypořádal otázku, jejíž zodpovězení bylo zcela zásadní i pro nyní posuzovanou věc (resp. meritum sporu), se Nejvyšší správní soud již nezabýval další (dílčí) argumentací stěžovatelky b), týkající se relevance ZISZ v daňovém řízení, odkazu na důvodovou zprávu k zákonu č. 157/2015 Sb., jímž byla zavedena kompetence celní správy v oblasti nakládání se surovým tabákem a poukazem na nepřípustný výklad správních orgánů v neprospěch stěžovatelky b), neboť tato tvrzení již nemohla ničeho zvrátit na tom, že sušené, plošné a nepravidelné, částečně odřepíkované 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 podléhající spotřební dani. Pro úplnost pak Nejvyšší správní soud dodává, že obsahem správních spisů bylo prokázáno, přičemž stěžovatelky tuto skutečnost v průběhu řízení ani nijak nerozporovaly, že předmětné výrobky byly zajištěny v obchodním balení po 100 gramech, a tedy bylo možné bezpochyby konstatovat, že byly upraveny pro prodej konečnému spotřebiteli. I tato zákonná podmínka pro aplikaci § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních tedy byla splněna.

[27] Nejvyšší správní soud tak v dané věci neshledal pochybení v postupu správních orgánů ani krajského soudu, přičemž jejich právní posouzení vyhodnotil jako zcela zákonné.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky b) není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl.

[29] Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[30] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti stěžovatelky b) se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka b) v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jako procesně úspěšný účastník řízení o kasační stížnosti zásadně měl vůči stěžovatelce b) právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v souvislosti s tímto řízením nevznikly, a proto mu jejich náhradu soud nepřiznal.

[31] Jelikož v posuzované věci stěžovatelka a) zůstala od podání své blanketní kasační stížnosti zcela nekontaktní a i přes výzvu Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 1. 8. 2017, č. j. 2 Afs 186/2016 – 51, nesplnila poplatkovou povinnost [§ 4 odst. 1 písm. d) zákon č. 549/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudních poplatcích“)], Nejvyšší správní soud podle § 9 odst. 1 zákona o soudních poplatcích, ve spojení s § 47 písm. c) s. ř. s. řízení o kasační stížnosti stěžovatelky a) zastavil.

[32] V případě stěžovatelky a) o náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl na základě § 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, bylo-li řízení o kasační stížnosti zastaveno.

[33] Stěžovatelce a) byla usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2017, č. j. 2 Afs 186/2016 - 31, pro řízení o kasační stížnosti ustanovena opatrovnice Mgr. Sylva Šiškeová, advokátka. Náklady na odměnu za zastupování tak v daném případě nese stát (§ 140 odst. 2 o. s. ř., § 64 a § 120 s. ř. s.). Opatrovnice stěžovatelky a) podle obsahu soudního spisu učinila ve věci dva úkony právní služby, tj. převzetí a přípravu věci [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)] a písemné podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Odměna je tedy tvořena částkou 2 x 3100 Kč za dva úkony právní služby ve smyslu § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, k níž náleží paušální náhrada hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve výši 2 x 300 Kč. Ustanovená opatrovnice není plátcem DPH. Náhrada nákladů za řízení o kasační stížnosti stěžovatelky a) tudíž činí celkem 6800 Kč.

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

V Brně dne 20. září 2017

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu