ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

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

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 14. 11. 2013, č. j. 39585-9/2013-520000-3, Celní úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) uložil žalobci podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) propadnutí vybraných výrobků - tabákových výrobků v množství 481,708 kg, zajištěných rozhodnutím správce daně ze dne 21. 6. 2013, č. j. 39585-2/2013-520000-31, neboť bylo prokázáno, že s vybranými výrobky bylo nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Současně správce daně rozhodl, že se podle § 42d odst. 3 zákona o spotřebních daních vybrané výrobky - tabákové výrobky zničí. Uvedené rozhodnutí žalovaný k odvolání žalobce změnil rozhodnutím ze dne 29. 5. 2014, č. j. 27684/2014-900000-304.2, tak, že ve výroku rozhodnutí správce daně za slova „tabákových výrobků v množství 481,708 kg“ doplnil slova „ve vlastnictví společnosti Eko-Tabak, s. r. o., Kamenný Újezd, Budějovická 508, PSČ 373 81, IČ: 28109775“. V ostatním ponechal rozhodnutí beze změny.

II.

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

[3] Krajský soud nepřisvědčil námitce, že § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních nepřípustně rozšiřuje katalog tabákových výrobků podléhajících spotřební dani vymezených Směrnicí Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků (kodifikované znění), (dále jen „směrnice 2011/64/EU“).

[4] Ve svých úvahách o rozporu vnitrostátní a unijní právní úpravy týkající se tabákových výrobků, o něž zde jde, shledal, že definicí tabáku ke kouření podle § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních nevybočil zákonodárce z mezí směrnice 2011/64/EU tak, že by rozšířil okruh vybraných tabákových výrobků, na něž se vztahuje. Smyslem a účelem této směrnice je zajistit, aby spotřební dani podléhaly i výrobky, které jsou sice určeny k jinému účelu, než ke kouření, avšak je možné je kouřit. Krajský soud považoval za rozhodující pro úvahu o zdanění tabákových výroků podle unijního práva ono kritérium, že je výrobky možno kouřit. Jelikož toto kritérium je vyžadováno jako vlastnost i u výrobků uvedených v § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, které jsou pro účely zákona o spotřebních daních označeny jako tabák ke kouření, neshledal rozpor uvedeného zákonného ustanovení se směrnicí 2011/64/EU a uvážil, že vymezení tabákových výrobků v aplikovaném zákonném ustanovení je s touto směrnicí souladné.

[5] Z právě uvedených závěrů krajský soud vyšel při posouzení, zda zajištěné tabákové listy naplňují definiční kritéria tabáku ke kouření podle § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, tedy zda je možné je kouřit, zda byly upraveny k prodeji konečnému spotřebiteli a zda je naplněno i kritérium, že nejsou určeny ke kouření. Uzavřel, že předmětné tabákové listy všechny tyto pojmové znaky naplňují.

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

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

pokračování

[8] Nakonec soud posuzoval, zda je naplněna podmínka, že jsou tabákové listy upraveny pro prodej končenému spotřebiteli. Dovodil, že žalobce, jemuž svědčilo k této otázce důkazní břemeno, neprokázal tvrzení, že 400 kg tabákových listů z celkového zajištěného množství 480,72 kg bylo určeno pro prodej jinému obchodníkovi (společnosti JIMA), nikoliv konečným spotřebitelům. Poukázal i na způsob nabídky a prodeje tabákových listů konečným spotřebitelům v provozovně, jak vyplynul z protokolu o místním šetření ze dne 18. 6. 2013, které provedl u žalobce správce daně. Při tomto místním šetření prodavačka v provozovně drtila na řezacím nástroji tabákové listy na řezaný tabák. Tabákové listy byly skladovány ve skladu přilehlém k provozovně a byly prodávány v takové formě, v jaké byly skladovány, před prodejem se žádná jejich úprava neprováděla. V důsledku uvedeného dovodil, že i výrobek skladovaný ve velkoobjemových krabicích (o rozměrech 80 x 80 x 190 cm), byl určen k prodeji konečnému spotřebiteli. Tabákové listy nadto byly jediným nabízeným sortimentem v provozovně žalobce a řezačka byla umístněna na pultě.

[9] Krajský soud nesouhlasil ani s námitkou, že správce daně rozšířil nad rámec zákonných podmínek i další kritérium pro zařazení výrobku jako tabáku ke kouření dle § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, a sice „absenci znehodnocení ke kouření“. Ze strany správce daně se jednalo toliko o výklad podmínky, že výrobek (tabákové listy) je „možno kouřit“. Jde tedy o vyslovení závěru o tom, kdy lze výrobek považovat za takový, který je možno kouřit, což je splněno vždy tehdy, nebyl-li výrobek k užití pro tento účel (chemicky, biologicky, mechanicky) znehodnocen. Proto nepovažoval závěry správce daně za chybné, rozšiřující zákonnou podmínku „možnosti kouřit“.

[10] Za neopodstatněné krajský soud považoval i zbylé žalobní body (týkající se legitimního očekávání žalobce, že obdobné zboží - tabákové listy stejných vlastností a stejného charakteru - bylo již žalobci jednou zajištěno a poté uvolněno s tím, že se nejedná o tabákový výrobek; ke správnosti aplikace judikatury správních soudů ze strany správce daně; k přezkumu rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků ze dne 21. 6. 2013, č. j. 39585-2/2013-520000-31, resp. rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2013, č. j. 38662-2/2013-900000-304.2.).

III.

[11] Proti rozsudku krajského soudu (dále jen napadený rozsudek“) podal žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení, tedy uplatňuje kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

[12] Stěžovatel nesouhlasí s posouzením námitky týkající se tvrzeného rozporu vnitrostátní právní úpravy s právní úpravou Evropské unie, neboť má za to, že kategorii tabákových výrobků (tabáku ke kouření), která je shodná či srovnatelná s tou, kterou vymezuje § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, nelze ve směrnici 2011/64/EU nalézt. Setrvává na stanovisku, že krajský soud i správní orgány obou stupňů rozhodly v rozporu s evropským právem a provedly za použití § 101 odst. 6 *in fine* zákona o

spotřebních daních extenzivní výklad směrnice 2011/64/EU spočívající v tom, že rozšířily kategorii tabákových výrobků i na zboží, na něž evropské právo jako na tabákové výrobky podléhající spotřební dani nepohlíží a zdůrazňuje taxativní výčet tabákových výrobků ve směrnici 2011/64/EU.

[13] V dalším stěžovatel rozporuje závěry krajského soudu ohledně naplnění kritéria „možnosti kouřit“. Má za to, že toto kritérium musí být naplněno již v okamžiku skladování zboží, naopak nelze připustit extenzivní výklad, jak učinily správní orgány obou stupňů, že postačuje, že je možno tabák kouřit po určitých úpravách (nařezáním, nadrcením), jelikož kritérium „možnosti kouřit“ má být jedním z těch, podle nichž se určuje, zda se jedná o tabák ke kouření či nikoliv. Poukazuje na rozhodnutí správce daně, kterým bylo zboží (tabákové listy) stejných vlastností a charakteristik vyhodnoceno jako surový tabák nepodléhající spotřební dani v rozhodnutích ze dne 9. 5. 2013, č. j. 13483-9/2013-520000-31, a ze dne 17. 6. 2013, č. j. 14254-8/2013-520000-31. Odlišný přístup správce daně v případě identického zboží není podle stěžovatele v souladu se zákonem. Shrnuje, že v daném případě došlo k rozšíření zákonné kategorie výrobků zdaňovaných spotřební daní na komoditu, která v okamžiku skladování a v okamžiku zajištění ze strany správce daně svými vlastnostmi neodpovídala zákonné definici tabákového výrobku podle § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, neboť ji nebylo možno kouřit ve stavu, v jakém byla zajištěna.

[14] Za nesprávný označuje i závěr krajského soudu, že nebylo rozšiřujícím kritériem stanoveným správcem daně, že aby bylo možno na zajištěné tabákové listy pohlížet jako na tabák, který nelze kouřit, musel by být opatřen tak, aby kouření po provedených (znehodnocujících) úpravách bylo jednou provždy vyloučeno.

[15] Nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že správce daně nepochybně prokázal, že všechen tabák v zajištěném množství, u něhož bylo vysloveno propadnutí, byl určen k prodeji konečnému spotřebiteli, čímž došlo k naplnění jedné z podmínek dle § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních.

IV.

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

[17] Nesouhlasí ani se stížní námitkou, že nebyla naplněna podmínka § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, podle níž tabákem ke kouření je výrobek, který je možné kouřit. Nesdílí názor stěžovatele, že výklad § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních provedl extenzivním způsobem, a v dalším odkázal na argumentaci, kterou uvedl v napadeném rozhodnutí, i na obsah odůvodnění napadeného rozsudku. Poukázal na skutečnost, že pokud se stěžovatel dovolává jiných případů, v nichž správce daně postupoval odlišným způsobem při posouzení naplnění podmínek § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, bylo to dáno okolnostmi těchto případů (např. s ohledem na místo skladování ve skladu dopravce či s ohledem na osobu, která tabákové

listy skladovala, kterou byl dopravce; tedy nebylo zřejmé, že by tabákové listy byly nabízeny konečným spotřebitelům). Proto dovozuje, že se nedopustil porušení zásady rovného přístupu, ani porušení zásady právní jistoty, jak shodně potvrdil krajský soud. K podmínce „možnosti kouření“ dále žalovaný doplnil, že výklad jím přijatý krajský soud akceptoval, argumentačně jej rozšířil a podle žalovaného není podstatné, že povinnost znehodnocení tabáku ke kouření (kterou argumentoval žalovaný – *poznámka Nejvyššího správního soudu*) nelze dovodit ze zákona.

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

V.

[19] V posuzované věci vzhledem k námitce stěžovatele vyvstaly otázky výkladu práva Evropské unie. Na posuzovaný případ aplikovaný § 101 zákona o spotřebních daních byl zákonodárcem přijat za účelem transpozice čl. 2, resp. čl. 5 směrnice 2011/64/EU. Stěžovatel namítal rozpor uvedené a v souzené věci aplikované vnitrostátní právní úpravy s právem Evropské unie. Sporným v této souvislosti bylo obsahové vymezení pojmu „tabák ke kouření“, zejména, zda za takový tabákový výrobek podléhající spotřební dani lze považovat tabákový list mající určité charakteristiky, které v posuzované věci vyplynuly ze zjištění celně-technické laboratoře.

[20] Nejvyšší správní soud proto řízení o kasační stížnosti přerušil a obrátil se na Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) položením následujících předběžných otázek:

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

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

[21] Soudní dvůr svým rozsudkem ze dne 6. 4. 2017, ve věci C-638/15 (dále jen „rozsudek Soudního dvora“) rozhodl, že *článek 2 odst. 1 písm. c) a čl. 5 odst. 1 směrnice Rady*

2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků musí být vykládány v tom smyslu, že sušené, plošné a nepravidelné, částečně odřapíkované 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.

[22] S ohledem na odpověď na první z položených předběžných otázek neshledal potřebu odpovědi na druhou z nich.

[23] Nejvyšší správní soud v návaznosti na uvedený rozsudek Soudního dvora pokračoval v přerušeném řízení.

[24] Stěžovatel se již k věci nevyjádřil.

[25] Žalovaný k rozsudku Soudního dvora uvedl, že závěry v něm vyslovené potvrzují, že tabákové listy, jichž se týká předmět sporu, správně posoudil jako výrobek, který je předmětem spotřební daně; o rozpor vnitrostátní právní úpravy obsažené v zákoně o spotřebních daních s úpravou unijní obsaženou ve směrnici 2011/64/EU se zde nejedná.

VI.

[26] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.), které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[27] Kasační stížnost není důvodná.

[28] Nejvyšší správní soud vyšel při vypořádání stěžejní kasační námitky týkající se tvrzeného rozporu vnitrostátní a unijní právní úpravy ze závěrů, k nimž dospěl Soudní dvůr. Ten v odstavci 23 svého rozsudku dovodil, že *k určení, zda tyto výrobky* (tabákové listy, jichž se spor týká - poznámka Nejvyššího správního soudu) *spadají do podkategorie ostatní tabák ke kouření podle čl. 2 odst. 1 písm. c) bod i) směrnice 2011/64 je třeba zkoumat, zda se jedná o „tabák ke kouření" z hlediska definice uvedené v čl. 5 odst. 1 písm. a) této směrnice.* Poukázal přitom na požadavek restriktivního výkladu. Shledal, že tabákem ke kouření jsou ty výrobky, jež kumulativně splňují dvě podmínky: 1) jedná se o tabák řezaný nebo jinak dělený, kroucený nebo lisovaný do desek; 2) je vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování.

[29] K tomu dále Soudní dvůr uvedl, že v řízení posuzované výrobky vzhledem k tomu, že se jedná o částečně odřapíkované listy tabáku, musí být považovány za řezaný nebo jinak dělený tabák ke kouření podle čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/64/EU. Tedy splňují první z uvedených podmínek. Jedná-li se o naplnění druhé z nich, a to požadavku, že je možno je kouřit bez dalšího průmyslového zpracování, Soudní dvůr poukázal na svoji předchozí judikaturu týkající se definice pojmu „průmyslové zpracování" (blíže viz odstavec 31 rozsudku Soudního dvora). Z ní 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“. Tedy tabákové výroky, které jsou bez dalšího připraveny ke kouření nebo mohou být neprůmyslovým způsobem snadno připraveny ke kouření, je třeba považovat za výrobky vhodné ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování ve smyslu čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/64/EU. Soudní dvůr uvedl, že za předpokladu že po těchto jednoduchých úpravách (v posuzované věci nadrcením) bude splněn požadavek, že tabákové listy „je možno kouřit“, pak posuzované výrobky splňují i druhou z vytčených podmínek a jedná se o výrobky, jež lze považovat za „ostatní tabák ke kouření“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) bodu ii) směrnice 2011/64/ EU. Z právě uvedeného tedy plyne, že § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních není v rozporu se směrnicí 2011/64/EU a jeho aplikací v posuzované věci nedošlo k extenzivnímu a nepřípustnému výkladu směrnice, jak stěžovatel namítal.

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

[31] Námitku, že požadavek, aby zajištěné tabákové listy bylo „možno kouřit“, není splněn, stěžovatel uplatňoval v kasační stížnosti (a předtím již v žalobě), a jak vyplynulo z rozsudku Soudního dvora, měla být tato vlastnost tabákových listů ověřena v soudním řízení.

[32] Splněním uvedeného požadavku se podrobně zabýval krajský soud a shledal, že je v případě tabákových listů, o něž zde jde, splněn. Své úvahy shrnul v odstavci (44) napadeného rozsudku a založil je především na výsledcích zkoušek provedených celně-technickou laboratoří zachycených v protokolech o zkoušce ze dne 17. 4. 2013, jež stěžovatel nerozporoval. Z nich vyplynulo, že po jednoduché laické úpravě bylo možné posuzované vzorky tabáku naplnit do cigaretové dutinky nebo do dýmky a vykouřit je. Tuto jednoduchou úpravu bylo možné provést přímo v provozovně stěžovatele, kde byla zákazníkům k dispozici elektrická řezačka na tabák. Závěry, k nimž krajský soud dospěl, považuje kasační soud za věcně správné, a proto se s nimi ztotožňuje.

[33] Ani stížní námitce, že charakteristika posuzovaných tabákových listů, spočívající v tom, že je možno je kouřit, musí být splněna v okamžiku jejich zajištění a posuzování ze strany správce daně, nelze přitakat. Jak správně vyslovil krajský soud, 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 již ze samotné podstaty onoho druhého pojmového znaku tabáku ke kouření, jak jej vymezil Soudní dvůr (srov. odst. [28]); možnost kouřit musí být dána bez průmyslového zpracování, avšak může se tak stát po jednoduchých úpravách. V posuzované věci takové úpravy spočívaly v nadrcení tabákových listů v elektrické řezačce (umístěné v provozovně stěžovatele), což nelze považovat za průmyslové zpracování ani ve světle judikatury Soudního dvora (viz opět odstavec 31 rozsudku Soudního dvora).

[34] Je zjevné, že má-li být možnost výrobky kouřit dána po jednoduchých úpravách, není správná ani stěžovatelova úvaha, že tato vlastnost musí být splněna již v okamžiku

zajištění výrobků; v ten okamžik tato jednoduchá úprava ještě nemusí být provedena. Tak tomu ostatně bylo právě v posuzované věci. Úvahám k této námitce, jež krajský soud vyslovil v odstavci (45), proto dává Nejvyšší správní soud beze zbytku za pravdu.

[35] Ke stížní námitce, v níž stěžovatel tvrdil, že aby dosáhl vynětí posuzovaných tabákových listů z definice „tabáku ke kouření" podle § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, by musel tabák znehodnotit, což fakticky rozšiřuje i definiční znaky tabáku ke kouření nad zákonný rámec, Nejvyšší správní soud doplňuje, že uvedený závěr z napadeného rozhodnutí neplyne. Námitka je proto nedůvodná.

[36] Krajský soud v napadeném rozsudku správně v odstavci (46) rozebral, že požadavek, že zajištěné tabákové listy je „možno kouřit", by nebyl naplněn, pokud by tabákové listy byly znehodnoceny (chemicky, biologicky či mechanicky). Zde poukázal na důvodovou zprávu k zákonu č. 95/2011 Sb., který novelizoval zákon o spotřebních daních právě i v aplikovaném § 101 odst. 6. Uvedeným tedy nedošlo k rozšíření na další v zákoně neuvedenou charakteristiku, nýbrž k vysvětlení toho, co naplňuje (resp. a contrario vylučuje) požadavek, že tabákový list „je možno kouřit". I s uvedenými závěry krajského soudu se Nejvyšší správní soud shoduje.

[37] Zbývalo tak zaujmout stanovisko ke stěžovatelovým výtkám, v nichž zpochybňoval, že tabákové listy u něj zajištěné jsou výrobkem upraveným pro prodej konečnému spotřebiteli a že všechen zajištěný tabák, u něhož bylo vysloveno propadnutí, byl k takovému prodeji určen. Na tomto místě Nejvyšší správní soud opět přitakává úvahám krajského soudu, které zaujal k obsahově shodným žalobním námitkám, jež stěžovatel v kasační stížnosti opakuje. Tabákové listy stěžovatel skladoval ve skladu, který je součástí jeho provozovny sloužící k přímému prodeji tohoto tabáku konečných spotřebitelům a nabízel je k prodeji ve stejném stavu, v jakém byly i skladovány. Pro účely prodeje tedy předmětný tabák nebyl dále nijak upravován. Jednotlivým konečným spotřebitelům byl tabák prodáván na váhu; prodavačka vždy pouze navážila požadované množství tabákových listů. Po zaplacení zboží měli kupující možnost si zakoupený tabák nařezat přímo v prodejně, a to prostřednictvím samoobslužné elektrické řezačky, která stála na pultě. Jedná-li se o tvrzení, že 400 kg tabákových listů ze zajištěného množství bylo určeno jinému obchodníkovi, společnosti JIMA, i ve vztahu k němu krajský soud správně shledal, že je účelové a že v tomto směru stěžovatel neunesl důkazní břemeno, které jej tížilo. Jelikož o uvedených sporných otázkách krajský soud velmi obsáhle pojednal v odstavcích (50) až (53) napadeného rozsudku, Nejvyšší správní se z důvodu stručnosti k jeho závěrům souhlasně připojuje a nemá k nim žádná další doplnění. Věcně správné, velmi podrobné a logicky vystavěné argumenty, jimiž krajský soud tyto stěžovatelovy námitky vyvrátil, netřeba na tomto místě znovu opakovat.

[38] Poukazoval-li stěžovatel na skutečnost, že správce daně na tabákové listy stejných vlastností a charakteristik v jiném rozhodnutí (ze dne 9. 5. 2013, č. j. 13483-9/2013-520000-31, a ze dne 17. 6. 2013, č. j. 14254-8/2013-520000-31) nahlížel jako na surový tabák nepodléhající spotřební dani, Nejvyšší správní soud k uvedenému dodává, že při posuzování toho, zda se jedná o vybrané výrobky podléhající spotřební dani je vždy nutno vycházet z konkrétních okolností daného případu. Ve stěžovatelem zmíněných případech bylo zajištěné zboží dopravováno (dopravcem vlastníkovi a odběrateli zboží) nebo

skladováno ve skladu dopravce, kde si jej měl vlastník vyzvednout. Nebylo tedy skladováno v provozovně vlastníka, kde dochází k přímému prodeji konečným spotřebitelům, jako tomu bylo nyní. S ohledem na odlišné skutkové okolnosti proto nelze považovat odlišný přístup správce daně za nezákonný, byť se jednalo o identické zboží. Ani uvedená stížní námitka není opodstatněná.

[39] Lze shrnout, že v řízení bylo postaveno na jisto, že tabákové listy, jichž se týká předmětem sporu a jež byly u stěžovatele zajištěny a následně rozhodnuto o jejich propadnutí a zničení, vzhledem k tomu, že splňovaly veškeré definiční znaky předpokládané v § 101 odst. 6 *in fine* zákona o spotřebních daních, lze považovat za tabákové výrobky jako tabák ke kouření podléhající spotřební dani, s nímž stěžovatel nakládal způsobem vyplývajícím z § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Přisvědčil-li tedy krajský soud závěrům správních orgánů obou stupňů, nelze v jím provedeném právním posouzení věci shledat žádná pochybení. Kasační důvod vyplývající z § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. není naplněn.

VII.

[40] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů nepovažuje kasační stížnost za důvodnou a zamítl ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[41] 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. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný, který byl procesně úspěšným účastníkem, uplatnil náklady řízení související s jeho účastí při jednání Soudního dvora dne 26. 10. 2016 v celkové výši 37 088,72 Kč (za ubytování, letenky a jízdenky MHD a diety pro dva příslušníky Celní správy České republiky). Vynaložení těchto nákladů odůvodnil potřebou poskytnutí odborné a právní podpory vládnímu zmocněnci Ministerstva zahraniční věcí T. M.

[42] Nejvyšší správní soud ověřil (ze stanoviska generálního advokáta Nilse Wahla ze dne 15. 12. 2016 a z rozsudku Soudního dvora), že dne 26. 10. 2016 se uskutečnilo ve věci C-638/15 ústní jednání, při němž bylo předestřeno i stanovisko vlády České republiky (dále jen „vláda“). Ze žádného z dokumentů týkajících se průběhu soudního řízení před Soudním dvorem, ani z podkladů, jimiž žalovaný dokládal vyčíslení nákladů řízení, neplyne, že dva pracovníci celní správy, s jejichž účastí při jednání Soudního dvora uplatněné náklady souvisejí, zde vystupovali jako pověřené osoby za žalovaného jako účastníka řízení. Z vyjádření žalovaného vyplývá, že účelem jejich účasti u Soudního dvora byla „odborná a právní podpora“ vládního zmocněnce. Aktivně se tedy sice účastnili jednání Soudního dvora, to však jako konzultanti vlády, reprezentující intervenující členský stát (Českou republiku). Takové náklady, jak ostatně vyplývá i z odstavce 37 rozsudku Soudního dvora, se však nenahrazují. Jakkoliv tedy kasační soud nehodlá zpochybňovat zájem žalovaného na výsledku řízení o předběžné otázce, účast jeho pracovníků při ústním jednání Soudního dvora vzhledem ke své povaze nebyla uskutečněna za účelem aktivního působení žalovaného jako strany sporu, účastníka řízení, nýbrž zde vystupovali jako konzultanti vlády.

[43] Nejvyšší správní soud s ohledem na uvedené dospěl k závěru, že náklady žalovaným uplatněné v souvislosti s účastí uvedených pracovníků při jednání Soudního dvora sice byly prokazatelně vynaloženy v uplatněné výši, nikoliv však k obraně žalovaného jako účastníka řízení. Ač tedy žalovaný byl v řízení o kasační stížnosti účastníkem úspěšným, kasační soud mu z právě uvedených důvodů náhradu uvedených nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 24. srpna 2017

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu