

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **Eko - Tabak s.r.o.**, se sídlem Budějovická 508, Kamenný Újezd, zastoupen Mgr. Petrem Valentem, advokátem, se sídlem Jeremiášova 18, České Budějovice, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2014, č. j. 14113/2014-900000-304.2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 2. 2. 2015, č. j. 10 Af 30/2014 – 41,

takto:

I. V řízení **se pokračuje.**

II. Kasační stížnost **se zamítá.**

III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

IV. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1.] Kasační stížností se žalobce domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) ze dne 2. 2. 2015, č. j. 10 Af 30/2014 – 41 (dále jen „napadený rozsudek“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2014, č. j. 14113/2014-900000-304.2 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

[2.] Napadeným rozhodnutím žalovaný k odvolání žalobce změnil rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 9. 2013, č. j. 13292-12/2013-520000-31, (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“), tak, že ve výroku rozhodnutí za slova „tabákových výrobků v množství 203,73 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. Prvoinstančním rozhodnutím 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 celkovém množství 203,73 kg, zajištěných rozhodnutím správce daně ze dne 27. 2. 2013, č. j. 13292-4/2013-520000-31, neboť bylo prokázáno, že s vybranými výrobky bylo nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Podle § 42d odst. 3 zákona o spotřebních daních se vybrané výrobky – tabákové výrobky zničí.

[3.] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí žalobu ke krajskému soudu. Namítal, že předmětný tabák není vybraným výrobkem podléhajícím spotřební dani, neboť se jedná o surový tabák. Nestíhala jej povinnost dokládat u tohoto tabáku jeho zdanění a nebylo prokázáno, že by jej skladoval. Nebyla totiž naplněna hypotéza ustanovení § 101 odst. 6 in fine spotřebního zákona, podle které je nutné, aby tabák podléhající zdanění bylo možné kouřit. Zákon přitom v této definici nestanoví, že je možné „tento výrobek kouřit“, nadto ve spojení s údajně jednoduchou manipulací při absenci znehodnocení, jak nemístně dovozuje žalovaný. Z toho je zjevné, že v okamžiku posuzování předmětný tabák ke kouření způsobilý není. Žalovaný tedy ustanovení § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních nesprávně extenzivně vykládá, neboť zdanění by podléhaly prakticky jakékoli tabákové listy. Není proto dle žalobce správné považovat předmět za vybraný výrobek tehdy, pokud zákonem stanovené podmínky splní teprve až následně ve spojení s dalšími skutečnostmi. Celní orgány postupovaly protiprávně, když dovodily, že předmětný tabák je možné kouřit, neboť tento závěr učinily až poté, co jej samy vlastní manipulací v laboratoři ke kouření uzpůsobily, a to nařezáním. Popsal, že procesem nařezání vzniká produkt, který je jako tabák určený ke kouření a stává se tak předmětem daně. Akceptací názoru žalovaného by vedlo k tomu, že zdanění by podléhal jakýkoli tabák, a to i jen rostoucí na soukromé zahradě. Nesouhlasil ani s tím, že mu byl zabaven tabák umístěný ve skladu o hmotnosti 203,73 kg, neboť v tomto skladu nedocházelo k prodeji tohoto nezpracovaného tabáku, ani nebyl konečným spotřebitelům nabízen k prodeji. Do těchto prostor přitom koncový zákazník nemá přístup, nelze tedy tvrdit, že byly naplněny všechny podmínky obsažené v ustanovení § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních. Měl za to, že správní orgány zasáhly do jeho legitimního očekávání, neboť v roce 2013 vydaly 2 rozhodnutí, kterými přistoupily k uvolnění zajištěného tabáku, který však měl stejné vlastnosti jako předmětný tabák. Žalovaný rovněž nesprávně aplikoval komunitární úpravu obsaženou ve směrnicích č. 2008/118/ES a č. 2011/64/EU, neboť ty se na předmětný tabák nevztahují, když pouze umožňují zdanění jiných výrobků než přesně tam vyjmenovaných jinými daněmi než spotřební daní. Ani směrnice č. 2011/64/EU neobsahuje kategorii tabákových výrobků, která je obsažena v § 101 odst. 6 in fine zákona o spotřebních daních.

[4.] Krajský soud napadeným rozsudkem ze dne 2. 2. 2015, č. j. 10 Af 30/2014 – 41, žalobu jako nedůvodnou zamítl. V první řadě zaměřil svou pozornost na posouzení toho, zda je národní úprava v souladu s komunitárním právem. Vyšel z toho, že komunitární úprava stanoví, že spotřební dani podléhají tabákové výrobky, na něž se vztahují směrnice č. 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES. Význam čl. 1 odst. 3 písm. a) směrnice č. 2008/118/ES pak soud vyložil tak, že členské státy mohou vybírat daně i z jiných výrobků, než těch, které jsou harmonizačními směrnicemi vymezeny jako zboží podléhající spotřební dani. Kategorii zboží podléhající spotřební dani podle čl. 1 odst. 1 uvedené směrnice (ve spojení s jednotlivými harmonizačními směrnicemi) však členský stát rozšiřovat nesmí. Soud dále odkázal na výklad správních soudů ve vztahu k předchozí právní úpravě obsažené v zákoně o spotřebních daních, která byla prohlášena za rozpornou s komunitární úpravou; na tuto situaci zareagoval zákonodárce novelou č. 95/2011 Sb., která připojila podmínku, že výrobek je možné kouřit. Výslovným zákonným vymezením tohoto kritéria u výrobku, který je sice určen k jinému účelu než ke kouření a je upravený pro prodej konečnému spotřebiteli, avšak je možné jej kouřit, vymezil zákonodárce podle soudu přesnější pravidla pro zdanění těchto výrobků tak, aby nedocházelo k daňovým únikům při prodeji výrobků určených prodávajícím k jinému účelu, avšak ve skutečnosti spotřebiteli užívaných ke kouření. Touto úpravou přitom zákonodárce nevybočil z mezí směrnice 2011/64/EU, neboť tím zajistil, aby režimu spotřební daně podléhaly i výrobky, které jsou sice určeny k jinému účelu než ke kouření, avšak je možné je kouřit. Podle komunitárního práva je přitom rozhodujícím kritériem použitelnost výrobku ke kouření, tudíž je podle závěru soudu ustanovení § 101 odst. 6 in fine zákona o spotřebních daních v souladu se směrnicí. Soud se dále zabýval tím, zda předmětné zboží naplňuje definici podle ustanovení § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních, přičemž se zaměřil v souladu se žalobou na posouzení toho, zda je možné jej kouřit. Ztotožnil se se žalovaným, že není nutné, aby prodávaný výrobek naplňující toto kritérium byl pouze ve formě způsobilé ke kouření, nýbrž stačí, aby jednoduchou laickou manipulací bylo možné tohoto výsledku dosáhnout. Jednoduchá laická úprava spočívající v nakrájení výrobků kuchyňským nožem nebo v nadrcení v mixéru umožňuje, aby tento výrobek sloužil ke kouření. Soud tedy nesouhlasil s tím, že je nutné, aby zajištěný výrobek pro jeho označení za vybraný výrobek byl ihned bez jakékoli manipulace způsobilý ke kouření. Akceptování takové argumentace by poskytovalo ochranu zjevnému obcházení zákona. Samotný žalobce přitom s touto jednoduchou úpravou počítal, neboť přímo ve své prodejně měl přístroj, který umožňoval nasekání tabáku.

[5.] Argument žalovaného o „neznehodnocení ke kouření“ neznamená rozšíření zákonných podmínek, ale jen popis toho, v jakém stavu by výrobek musel být, aby o něm mohl být učiněn závěr, že jej není možné kouřit. Odkaz žalobce na ustanovení § 101 odst. 3 písm. a) zákona o spotřebních daních není na místě, neboť se týká jiného druhu tabákového výrobku. Soud přitom nezjistil, že by správní orgány věc nesprávně důkazně posoudily. Ohledně námitky žalobce, že podstatná část tabáku byla skladována ve skladu, kam nemá spotřebitel přístup, soud uvedl, že z provedeného dokazování vyplývá, že z tam uskladněného zboží prodavačka nabírala zboží, které následně prodávala zákazníkům, a to za použití menších plastových boxů, přičemž toto zboží si zákazníci následně sami vsypali do řezacího přístroje postaveného na pultu, ze kterého vypadával řezaný tabák. Z popsaného způsobu skladování zboží a prodeje měl soud za to, že nelze pochybovat o tom, že výrobek byl upraven pro prodej konečnému spotřebiteli a za tímto účelem byl i

skladován v přilehlém skladu. Vzhledem k tomu, že žádná úprava před prodejem se neprováděla, dospěl k závěru, že i výrobek uskladněný ve velkoobjemových krabicích ve skladu byl upraven pro prodej konečnému spotřebiteli. Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že předchozí rozhodnutí celního orgánu vycházela z jiného stavu, neboť tehdy správní orgány pouze zjistily, že zboží bylo pro žalobce přepravováno, přičemž nic nenasvědčovalo tomu, že se jedná o zboží určené konečným spotřebitelům. Pokud se žalobce domáhal toho, aby soud přezkoumal i rozhodnutí o zajištění výrobků, soud jej odkázal na judikaturu, podle které jsou tato rozhodnutí samostatně soudně přezkoumatelná.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[6.] V kasační stížnosti žalobce (dále „stěžovatel“) především namítá, že krajský soud (i celní orgány) nesprávně posoudil námitku 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 Rady 2011/64/EU o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků (kodifikované znění), dále jen „směrnice 2011/64/EU“, nalézt. Dále stěžovatel uvádí, 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. Stěžovatel zdůrazňuje taxativní výčet tabákových výrobků ve směrnici 2011/64/EU, včetně vyjmenovaných vlastností, jak jsou v ní obsaženy, a uzavírá, že skupinu tabákových výrobků, která je definována v § 101 odst. 6 in fine zákona o spotřebních daních, nelze v právní úpravě Evropské unie nalézt.

[7.] 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 připustil extenzivní výklad, jak učinily celní orgány obou stupňů, že postačuje, že je možno tabák kouřit po určitých úpravách, 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. Stěžovatel shrnuje, že v daném případě došlo k rozšíření zákonné kategorie výrobků zdaňovaných spotřební daní na komoditu, která v okamžiku skladování a v okamžiku zajištění ze strany správce daně svými vlastnostmi neodpovídala zákonné definici tabákového výrobku podle § 101 odst. 6 in fine zákona o spotřebních daních, neboť ji nebylo možno kouřit ve stavu, v jakém byla zajištěna. Kritéria pro vymezení zboží jako tabákového výrobku nastavená zákonem nelze podle stěžovatele ani rozšiřovat, ani měnit, či omezovat v neprospěch adresáta právní normy. Za nesprávný stěžovatel označil i závěr krajského soudu o tom, že není rozšiřujícím kritériem, jež stanovil správce daně, pokud dovodil, že aby bylo možno na zajištěné tabákové listy pohlížet jako na tabák, který nelze kouřit, musel by být opatřen

tak, aby kouření po provedených (znehodnocujících) úpravách bylo jednou provždy vyloučeno. Nakonec stěžovatel doplnil, že 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 uvedených v § 101 odst. 6 in fine zákona o spotřebních daních. Stěžovatel tedy navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

[8.] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil v podání ze dne 26. 2. 2015, v němž setrval na názoru, že vnitrostátní úprava je souladná s komunitárním právem. Žalovaný měl za to, že bylo dostatečně prokázáno naplnění podmínek obsažených v ustanovení § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních. Odkaz stěžovatele na jiné případy není správný, neboť ty se týkaly jiné skutkové situace. Svůj výklad ve věci podmínky možnosti kouření považuje za zcela logický a správný. Měl za to, že své závěry řádně odůvodnil a správně prokázal, jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsahu správního spisu.

[9.] Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 4. 11. 2015, č. j. 6 Afs 33/201 – 19, řízení přerušil, neb na základě usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 26/2015 - 29, ve skutkově a právně obdobné věci, byla Soudnímu dvoru Evropské unie stran posouzení souladnosti národní úpravy zdanění tabáku s komunitární úpravou položena předběžná otázka.

[10.] Poté co bylo o položené předběžné otázce rozsudkem Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 4. 2017, věc C-638/15, rozhodnuto, Nejvyšší správní soud rozhodl výrokem I. tohoto rozsudku v souladu s ustanovením § 48 odst. 6 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) tak, že v řízení se pokračuje.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11.] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínku obsaženou v ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[12.] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek takovými vadami netrpí a že kasační stížnost **není důvodná.**

[13.] Ohledně tvrzeného rozporu národní úpravy zdanění tabákových výrobků s komunitární úpravou Nejvyšší správní soud ve stručnosti odkazuje na závěr učiněný Soudním dvorem Evropské unie ve shora uváděném rozsudku ze dne 6. 4. 2017, věc C-638/15, podle kterého *„Článek 2 odst. 1 písm. c) a čl. 5 odst. 1 směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků musí být vykládány v tom smyslu, že sušené, plošné, nepravidelné, částečně 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 pojem „tabák ke kouření" ve smyslu těchto ustanovení." Soudní dvůr přitom v posuzované věci dospěl k závěru, že částečně odřapíkované listy tabáku musí být pokládány za řezaný nebo jinak dělený tabák ve smyslu čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/64. Dále vyložil, 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". Předmětné výrobky prošly procesem primárního sušení a následného řízeného vlhčení, obsahují glycerin a lze je po jednoduchých úpravách nadrcením nebo ručním nařezáním kouřit.

[14.] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené závěry Soudního dvora Evropské unie má za to, že zdanění předmětných tabákových produktů není v rozporu s unijním právem, neboť na danou situaci dopadá čl. 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.

[15.] Ve vztahu ke skutkové námitce stěžovatele, že předmětný tabák v okamžiku jeho skladování stěžovatelem nebylo možné kouřit, Nejvyšší správní soud odkazuje na skutková zjištění celních orgánů, podle kterých se jedná o tabák, který je možné kouřit za pomocí jednoduché manipulace běžně dostupnými nástroji (nařezáním či nadrcením). Takováto jednoduchá manipulace nenaplňuje znak průmyslového zpracování, který představuje negativní podmínku pro určení zboží jako tabáku ke kouření dle směrnice Rady 2011/64/EU, jak konstatoval Soudní dvůr Evropské unie ve výše citovaném rozsudku. Pokud by Nejvyšší správní soud akceptoval námitku stěžovatele, že předmětné zboží nepodléhá zdanění jen proto, že jej nelze samo o sobě kouřit, ačkoli se zjevně jedná o poslední meziprodukt, který je možné pomocí jednoduché úpravy za použití pro konečného uživatele běžně dostupných prostředků upravit do stavu, v němž je možné jej kouřit, byl by to návod ke zjevnému obcházení zákona o spotřebních daních. Tento závěr by byl o to více absurdní v posuzovaném případě, kdy stěžovatel ve své prodejně dle zjištění celních orgánů měl řezačku, která byla koncovým zákazníkům volně přístupná, tj. zákazníci si mohli rovnou už v provozovně stěžovatele tabák upravit tak, aby byl vhodný ke kouření, tedy stěžovatel jim sám bez jakéhokoli omezení umožňoval provést tuto jednoduchou úpravu. Bylo by tedy zjevně absurdní, aby předmětný tabák zdanění nepodléhal, ačkoli stěžovatel jej i s ohledem na uzpůsobení své prodejny umožňující jeho řezání jako tabák určený ke kouření zjevně nabízel a prodával.

[16.] Na tomto závěru Nejvyššího správního soudu ničeho nemění argument stěžovatele, že v jiných případech celní orgány postupovaly jinak, neboť tím stěžovatel přehlíží skutkové okolnosti daného případu, kdy stěžovatel zjevně prodával tabák určený ke kouření, když součástí jeho „služby" byla i možnost řezání tabáku, přičemž prostřednictvím této poslední úpravy byl dosažen stav, kdy konečný zákazník získal (za přímé spolupráce stěžovatele) tabák vhodný ke kouření. Jestliže celní orgány na podporu svých závěrů uváděly, že předmětný tabák nebyl znehodnocený, je nutné tento argument vnímat v kontextu odůvodnění napadeného rozhodnutí, když popisují, že předmětný tabák je po jednoduché úpravy způsobilý ke kouření, přičemž tato podmínka je stěžejní

pro určení toho, zda výrobek podléhá spotřební dani nebo nikoli, jak bylo výše vysvětleno. Tuto způsobilost ke kouření by přitom zjevně vylučovalo znehodnocení tabáku. Nejedná se tedy o doplnění textu zákonné úpravy, ale o logický argument vyvracející námitky stěžovatele, že se nejedná o tabák vhodný ke kouření.

[17.] Nejvyšší správní soud se v neposlední řadě ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že veškeré zajištěné zboží sloužilo k prodeji jako tabák, neboť z obsahu daňového spisu vyplývá, že příslušná prodavačka v případě, kdy bylo vyprodáno zboží na prodejně, zašla do vedlejšího skladu, v němž vzala další tabák, kterým doplnila boxy v prodejně. Stěžovatel s těmito závěry sice nesouhlasí, ale nepředkládá jakýkoli jiný rozumný argument, který by byl podpořen jakýmkoli důkazním prostředkem a který by tento závěr celních orgánů byl s to zpochybnit.

[18.] Nejvyšší správní soud na závěr podpůrně odkazuje také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 5 Afs 26/2015 – 103, který se týkal skutkově a právně totožné otázky a který se vypořádával s týmiž námitkami stěžovatele (jednalo se právě o věc, v rámci jejíhož projednávání byla položena předmětná předběžná otázka – viz výše).

IV. Závěr a náklady řízení

[19.] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný, který měl ve věci úspěch, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevynaložil, proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 6. září 2017

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu