



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudců JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka ve věci

žalobce: **COBBA GROUP, s. r. o.,**
sídlem Vrbenská 2044/6, 370 01 České Budějovice
zastoupen advokátem JUDr. Radimem Hanákem,
se sídlem Lublaňská 507/8, 120 00 Praha 2

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 9. 2019, č. j. 30874 – 2/2019 – 900000 – 317,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah žaloby

1. Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) byla dne 4. 11. 2019 doručena žaloba, jíž se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 9. 2019,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

č. j. 30874 – 2/2019 – 900000 - 317, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 4. 2019, č. j. 47845/2019 – 520000 – 31 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím bylo

podle § 129 daňového řádu rozhodnuto o registraci žalobce jako plátce spotřební daně ze surového tabáku dle § 131a zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“ nebo též „ZSpD“).

2. Žalobce v žalobě namítal, že je pouze skladovatelem surového tabáku, který po dobu trvání skladovací smlouvy spravuje. Dispozice žalobce se surovým tabákem spočívá v jeho přijetí, následné správě po dobu skladování a nakonec v jeho výdeji. Žalobce rozporuje závěry žalovaného a správce daně o tom, že skladovaný surový tabák použil k účelu jinému než účelu vypočtenému v § 131a odst. 1 písm. a) ZSpD, a proto mu vznikla povinnost se ke spotřební dani registrovat. Žalobce je přesvědčen, že nesplnil podmínky podle § 131c písm. a) ZSpD nezbytné pro to, aby mu vznikla daňová povinnost ke spotřební dani, neboť byl pouhým skladovatelem surového tabáku a nijak s ním jinak nedisponoval ani nerozhodoval o tom, jak s ním bude naloženo. Žalobce namítal, že neměl žádná oprávnění se surovým tabákem nakládat či jakkoli o něm rozhodovat. Žalobce dále zdůrazňoval, že zákon výslovně stanovuje výroby, u nichž vzniká daňová povinnost bez ohledu na vlastnické právo a rozhodující v takovém případě je, kdo daný výrobek drží, skladuje či dopravuje, nicméně surový tabák mezi zákonem vymezené výroby nepatří. Žalobce zajišťoval pouze skladování surového tabáku a na požádání jej vyskladnil, čímž došlo k ukončení smlouvy o skladování. Oznamovací povinnost dle § 134zza odst. 1 ZSpD žalobce splnil a okamžikem vydání surového tabáku z detence ztratil veškerou moc mající nad předmětným surovým tabákem, ani zajištění dopravy surového tabáku odběrateli již nebylo v moci žalobce. Žalobce striktně odmítá, aby jako skladovatel byl považován za dodavatele surového tabáku.
3. Žalobce odkazoval na praxi Celního úřadu pro hl. m. Prahu, který považuje za plátce spotřební daně ze surového tabáku výhradně vlastníka, viz platební výměr přiložený jako důkaz k žalobě, postup správce daně a žalovaného tak žalobce označil za nezákonný a v rozporu se správní praxí. Žalobce tvrdil, že zmiňovaný platební výměr Celního úřadu pro hl. m. Prahu přiložil již k odvolání, avšak žalovaný se k tomuto důkazu nijak nevyjádřil, a proto žalobce považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neboť nebyly v souladu s § 116 odst. 2 daňového řádu vypořádány všechny odvolací námitky. Žalobce zdůrazňoval, že vznik daňové povinnosti ze surového tabáku, skladování surového tabáku a tomu odpovídající registrace jsou naprosto oddělené instituty na sobě navzájem nezávislé. Žalobce odkazoval na důvodovou zprávu k § 131a ZSpD a odbornou literaturu, přičemž z těchto zdrojů neplynulo, že by postavení plátce spotřební daně ze surového tabáku bylo vázáno na statut osoby registrované k jeho skladování. Žalobce odkazoval dále na důvodovou zprávu k zákonu č. 157/2015 Sb., jímž byla provedena novelizace zákona o spotřebních daních a z níž vyplynulo, že cílem novelizace bylo zavedení povinné registrace osob nakládajících se surovým tabákem, jejímž účelem bylo zajištění sledovatelnosti a dohledatelnosti surového tabáku na území ČR.
4. V žalobě se žalobce dále ohrazoval vůči výkladu § 131a odst. 1 písm. a) ZSpD, jak jej činil žalovaný, neboť dle žalobce ze zákonné dikce rozhodně neplyne, že by skladovatel surového tabáku byl automaticky plátcem spotřební daně. Příklad § 131a odst. 1 písm. a)

ZSpD s § 4 odst. 1 písm. f) ZSpD shledává žalobce za zcela nepřiléhavý. Žalobce setrvale namítal, že výklad žalovaného je nesprávný, nelze po osobě registrované ke skladování surového tabáku požadovat, aby odpovídala jako plátce spotřební daně v případě jejího vzniku.

5. Dalším žalobním bodem bylo žalobcem namítáno, že i za situace, že by odpovídal za spotřební daň ze surového tabáku, tak nebylo prokázáno použití surového tabáku způsobem, který by byl v rozporu s § 131a odst. 1 písm. a) ZSpD. Žalobce dále namítal, že účel použití surového tabáku nebyl spolehlivě zjištěn, jak se správce daně a žalovaný domnívali, tudíž došlo k porušení § 8 odst. 1 a 3 daňového řádu. Žalobce zdůrazňoval, že pro vznik daňové povinnosti je rozhodná faktická stránka věci, která by měla být v rámci daňového řízení objasněna, vznik daňové povinnosti ze surového tabáku nelze postavit pouze na základě obsahu daňového tvrzení bez ohledu na skutkový stav. Žalobce se domníval, že ustanovením § 131a odst. 1 písm. a) ZSpD je připuštěno, aby surový tabák byl určen pro dodání do jiného členského státu nebo třetí země, byť by tak učinila další osoba, jíž byl surový tabák dodán, a v takovém případě nevzniká povinnost platit spotřební daň. Žalobce nerozporoval před daňovými orgány jím nesprávně uvedenou formulaci účelu užití surového tabáku v oznámeních podle § 134zza ZSpD, neboť primárně má dle jeho názoru přednost faktický stav, který měl být daňovými orgány zjištěn.
6. Žalobce dále namítal, že správcem daně ani žalovaným nebylo v rámci rozhodnutí o registraci zohledněno, že surový tabák dodaný registrované osobě byl skutečně vyvezen do zahraničí a byla tak naplněna skutková podstata § 131a odst. 1 písm. a) bod 3 ZSpD. Žalobce poukazoval na absurdnost právních závěrů správce daně a žalovaného spočívajících v tom, že současný detentor surového tabáku jej mohl zničit bez vzniku daňové povinnosti, ale eventuální další detentor surový tabák zničit může již pouze za předpokladu, že prvotnímu detentorovi vznikne daňová povinnost. Žalobce závěrem podotkl, že ze sdělení správce daně plyne, že skutkové podstaty dle § 131c písm. a) ZSpD a § 131a odst. 1 písm. a) ZSpD mají být vykládány restriktivně, proto považuje za jednoznačné, že opustil-li v projednávané věci vyskladněný surový tabák daňové území ČR a bylo s ním naloženo podle § 131a odst. 1 písm. a) bod 3 ZSpD, tak nemohlo dojít ke vzniku daňové povinnosti.

II. Vyjádření žalovaného

7. Předně žalovaný uvedl, že v podrobnostech odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný se domnívá, že použitím surového tabáku, jak předpokládají ustanovení zákona o spotřebních daních, je myšlena jakákoliv dispozice s ním a vlastník této komodity je dle žalovaného v této dispozici omezen. Žalovaný zdůrazňoval, že pro označení osoby plátcem daně ze surového tabáku je rozhodující faktické nakládání s touto komoditou. Žalovaný se neztotožnil s argumentací žalobce vyvracející jeho povinnost k placení daně ze surového tabáku a zdůrazňoval, že žalobce zcela opomíjí veřejnoprávní hledisko registrace osoby skladující surový tabák. K žalobní námitce týkající se nejednotné správní praxe celních úřadů žalovaný podotkl, že v rámci odvolacího řízení žalobce neformuloval svá tvrzení do podoby odvolacího bodu a nepředložil platební výměr Celního úřadu pro hl. m. Praha, žalovaný shrnul, že jeho úkolem není vyhledávat a zkoumat rozhodnutí vydaná správcem daně v prvním stupni daňového řízení. Žalovaný dále sdělil, že ačkoliv se s námitkou nejednotné správní praxe v napadeném rozhodnutí příliš nevypořádal, tak v odůvodnění svého rozhodnutí dostatečně zdůvodnil, proč na

žalobce nahlíží jako na plátce daně ze surového tabáku. Žalovaný označil žalobce za plátce daně z toho důvodu, že dodal surový tabák jiné registrované osobě skladující surový tabák za účelem prodeje, likvidace, atd. Žalovaný odmítl konstrukci žalobce, že by se splnění podmínek pro vznik daňové povinnosti posuzovalo až podle toho, jak bylo nakonec naloženo se surovým tabákem jinou osobou. Žalovaný dále podotkl, že přeprodeje surového tabáku mezi registrovanými osobami jej skladujícími na daňovém území ČR, jsou vždy protiprávní, resp. zatíženy daňovou povinností, a taková situace nastala dle žalovaného i v nyní projednávané věci.

8. Žalovaný dále uvedl, že žalobcem tvrzené nesprávné uvedení účelu použití surového tabáku formulované v oznámení podle § 134zza zákona o spotřebních daních nelze klást k tíži žalovanému ani správci daně. Žalovaný setrval na svém závěru uvedeném v napadeném rozhodnutí, že dodáním surového tabáku žalobcem jako registrovanou osobou skladující surový tabák jiné registrované osobě se stal právě žalobce plátcem daně ze surového tabáku podle § 131a odst. 1 písm. a) ZSpD. Závěrem žalovaný podotkl, že není rozhodné až konečné naložení se surovým tabákem, avšak přísně sledované a regulované je nakládání se surovým tabákem v každém článku obchodního řetězce.

III. Obsah správního spisu

9. Z obsahu správního spisu vyplynuly pro soud následující rozhodné skutečnosti: Součástí správního spisu bylo povolení správce daně udělené žalobci k provozování daňového skladu ze dne 24. 11. 2014 a rozhodnutí ze dne 23. 9. 2015, č. j. 58852 – 23/2015 – 520000 – 31 o registraci osoby skladující surový tabák. Dále byl do spisu založen protokol ze dne 29. 10. 2018, č. j. 146336/2018 – 520000 – 31 o místním šetření u žalobce, čímž byla zahájena kontrola vedení evidence surového tabáku, protokol o místním šetření ze dne 5. 11. 2018, č. j. 146336 – 2/2018 – 520000 – 31 a protokol o místním šetření ze dne 14. 11. 2018, č. j. 146336 – 3/2018 – 520000 – 31. Správce daně dne 4. 3. 2019 vydal písemnost č. j. 31839/2019 – 520000 – 31, v níž hodnotil proběhlou kontrolu evidence surového tabáku a kontrolu plnění oznamovací povinnosti, a to na základě provedených místních šetření, o nichž byly sepsány protokoly.
10. Dne 9. 4. 2019 vydal správce daně prvostupňové rozhodnutí č. j. 47845/2019 – 520000 – 31, jímž bylo rozhodnuto, že se žalobce registruje s účinností od okamžiku oznámení tohoto rozhodnutí jako plátce spotřební daně ze surového tabáku. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 9. 5. 2019 odvolání, o němž bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím tak, jak je uvedeno v odstavci 1 tohoto rozsudku.

IV. Replika žalobce

11. Žalobce ve své replice reagoval na vyjádření žalovaného k žalobě, přičemž uvedl, že navzdory nepřiložení platebního výměru Celního úřadu pro hl. m. Praha k odvolání, nebránila taková skutečnost v přípustnosti žalobní námitky k tomu se vztahující. Žalobce v souladu s konstantní judikaturou správních soudů podotkl, že pro uplatnění důkazu ve správní žalobě není vyžadováno uplatnění tohoto důkazu v předcházejícím správním (daňovém) řízení. Žalobce nesouhlasil s názorem žalovaného, že v odvolacím řízení neuplatnil námitku porušení ustálené správní praxe a zásady legitimního očekávání. Žalobce dále rozporoval tvrzení žalovaného, že se v případě společnosti Costra nejedná o skutkově obdobný případ, neboť dle žalobce se bezpochyby o skutkově obdobný případ jedná, což v replice podrobněji popisoval a poukazoval na spojitost s projednávanou věcí.

12. Žalobce dále popisoval rozdíly a podstatu skladování surového tabáku u žalobce jako skladovatele surového tabáku a držení surového tabáku jeho vlastníkem. Žalobce v souvislosti s vyjádřením žalovaného poukazuje na obecnou rozpornost a nejednoznačnost toho, jakým způsobem je a není možné nakládat se surovým tabákem. Žalobce uvedl, že žalovaný nezjistil, jakým způsobem bylo naloženo se surovým tabákem skladovaným žalobcem a zda byl předmětný surový tabák vyvezen do zahraničí.

V. Právní názor soudu

13. V dané záležitosti soud postupoval podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „s. ř. s.“) v mezích daných žalobními body a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu
14. Žaloba není důvodná.
15. Žalobce v prvé řadě poukazoval na skutečnost, že je osobou registrovanou ke skladování surového tabáku dle § 134zh ZSpD a provozovatelem řádně registrovaného daňového skladu na výrobu tabákových výrobků, a dále vysvětloval podstatu této činnosti, nicméně tyto skutečnosti nebyly správcem daně ani žalovaným nijak rozporovány. Naproti tomu žalobce, že je nemožný vznik daňové povinnosti ze surového tabáku u osoby skladující surový tabák, nevyplývá z žádného zákonného ustanovení, judikatury ani odborné literatury, přičemž daná oblast v podstatě nebyla doposud projudikována.
16. Žalobce zejména namítal, že surový tabák pouze převzal do své správy, následně spravoval a posléze vydal, ale již k němu neměl žádná vlastnická či držební práva, skladování surového tabáku bylo založeno na smluvním vztahu regulujícím občanskoprávními předpisy. K této rozsáhlé žalobní námitce týkající se argumentace založené na postupu žalobce ovládaného soukromoprávními předpisy, zejména pak ustanovením § 2415 občanského zákoníku, krajský soud vyjadřuje následující.
17. V § 131a odst. 1 písm. a) ZSpD je stanoveno, že plátcem daně ze surového tabáku je osoba, která použila surový tabák pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků, dodání surového tabáku pro výrobu tabákových výrobků, nebo dodání do jiného členského státu nebo třetí země.
18. Z tohoto ustanovení neplyne, že by se plátcem daně ze surového tabáku mohla stát pouze osoba vlastníka či jiná osoba s dispozičním oprávněním. Naopak podle citovaného ustanovení by se plátcem daně ze surového tabáku mohla stát jakákoli osoba, která použila surový tabák pro jiný účel, než účely vyjmenované v § 131a odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Soud ve shodě s žalovaným odkazuje na důvodovou zprávu č. 157/2015: *„Plátcem daně ze surového tabáku je osoba, která použila surový tabák pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků v daňovém skladu (zákon o spotřebních daních neumožňuje vyrobit tabákové výrobky jinde než v daňovém skladu), pro dodání surového tabáku pro výrobu tabákových výrobků provozovateli daňového skladu, nebo pro dodání do jiného členského státu nebo třetí země bez ohledu na změnu vlastnického práva. Plátcem daně tak například bude osoba prodávající surový tabák konečnému spotřebiteli. Plátcem daně nebude provozovatel daňového skladu, který použil surový tabák pro vlastní výrobu tabákových výrobků, ani provozovatel daňového skladu, který dodá surový tabák pro výrobu tabákových výrobků v jiném daňovém skladu. Z titulu vysoké rizikovosti zneužití surového tabáku*

k nelegální činnosti se stanovuje, že plátcem daně ze surového tabáku je také osoba, u které byl zjištěn surový tabák, u kterého neprokázala zdroj surového tabáku nebo neprokázala, pro jaký účel byl nebo má být surový tabák použit, popřípadě u kterého neprokázala identifikaci osoby, které byl nebo má být surový tabák dodán.“

19. Z důvodové zprávy tudíž plyne, že pro označení osoby jako plátce daně je rozhodné, kdo se surovým tabákem fakticky manipuluje, o nutnosti existence vlastnického vztahu či jiného obdobného vztahu k surovému tabáku pro vznik daňové povinnosti nesvědčí žádné zákonné požadavky. Krajský soud se shoduje s žalovaným, že plátcovství daně ze surového tabáku je vázáno na způsob použití surového tabáku a na to, kdo se surovým tabákem fakticky nakládá, byť na základě pokynu jiné osoby (např. vlastníka). Pokud by daňová povinnost měla vzniknout tomu, kdo o použití rozhoduje, či tomu, kdo je vlastníkem surového tabáku, pak by zákonodárce tuto nezbytnou podmínku zakotvil do ustanovení upravujících osobu plátce daně ze surového tabáku či ustanovení týkajících se vzniku daňové povinnosti ze surového tabáku. Krajský soud vychází ze zákonné dikce ustanovení zákona o spotřebních daních a nelze jít nad rámec jejich obsahu či si příslušná ustanovení libovolně vykládat.
20. Podle § 134zz odst. 1 ZSpD nesmí surový tabák, který je skladován pro jiný účel než výrobu tabákových výrobků, skladovat jiná osoba než osoba registrovaná ke skladování surového tabáku, což se v projednávané věci nestalo, neboť žalobce je registrovaným skladovatelem surového tabáku, tuto skutečnost správce daně ani žalovaný nerozporovali. Podle § 134zz odst. 2 ZSpD nesmí být dále zpracováván surový tabák, s kterým je nakládáno pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků. S ohledem na tato ustanovení dospěl soud k závěru, že vlastník surového tabáku určeného pro jiný účel než výrobu tabákových výrobků reálně nemá žádná oprávnění fakticky disponovat se svým surovým tabákem a veškeré dispozice s ním vykonává registrovaný skladovatel, neboť jinou možnost v podstatě zákon neumožňuje. Z toho implicitně vyplývá, že nikdo jiný se surovým tabákem určeným k účelu jinému než taxativně vypočtenému v § 131a odst. 1 písm. a) ZSpD nemůže nakládat, a proto v § 131a odst. 1 písm. a) ZSpD i § 131c písm. a) ZSpD je zakotveno, že daňová povinnost vzniká či plátcem daně se v takovém případě stává ten, kdo surový tabák použil. Skutečnost, že samotný vlastník nemá možnosti se surovým tabákem nakládat, je skutečností zjevnou ze všech ustanovení k tomu se vztahujících, a proto je zřejmé, že nebylo úmyslem postihnout daňovou povinností vlastníka surového tabáku vzhledem k tomu, jak byla zákonná ustanovení koncipována. Pokud by úmyslem zákonodárce bylo postihnout daňovou povinností vlastníka surového tabáku, který dal pokyn k jeho použití za účelem jiným než v § 131a odst. 1 písm. a) ZSpD, pak by tak bylo koncipováno i samotné znění, v němž však je explicitně uvedeno, že plátcem daně je ten, kdo surový tabák použil k účelu jinému než v zákoně vypočtenému. Krajský soud podotýká, že i vlastník surového tabáku se může stát plátcem daně z důvodu, že jej použil jinak než pro stanovený účel, ale bude tomu tak tehdy, pokud by vlastník současně byl registrovaným skladovatelem surového tabáku.
21. Krajský soud poukazuje na zdůvodnění potřeby registrace skladovatelů surového tabáku, jak jej učinil žalovaný ve vyjádření k žalobě: „*Tato veřejnoprávní registrace však není samoučelná a postrádala by smyslu, kdyby veškeré daňové dopady nakládání se surovým tabákem bylo možné přičítat jiným osobám v tomto postavení se nacházejícím (např. i bílým koňům), jednala-li registrovaná osoba na základě jejich pokynů.*“ Žalobce v žalobě sám uvedl, že vlastník surového tabáku si s ním může sám libovolně v mezích právního řádu nakládat,

příčemž právě v projednávané věci byl značně omezen v libovolném nakládání, neboť podle zjištěných informací vlastník surového tabáku nebyl registrován jako skladovatel surového tabáku, avšak pouze ten podle § 134zz odst. 1 ZSpD může surový tabák určený pro účel jiný než výrobu tabákových výrobků přijmout, skladovat či odeslat. I důvodová zpráva k § 134zz ZSpD uvádí, že takové omezení v dispozici se surovým tabákem skladovaným pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků je klíčovým prvkem pro kontrolu nakládání se surovým tabákem. Krajský soud se plně ztotožňuje s konstatováním žalovaného v napadeném rozhodnutí: „*Osoba odlišná od registrované osoby skladující surový tabák, např. vlastník surového tabáku, navíc neprochází žádným prověřováním ze strany správce daně a nemá tudíž žádné oprávnění se surovým tabákem na území České republiky nakládat. Vlastníková oprávnění ve vztahu k surovému tabáku jsou tak de facto i de iure přímo zákonem o spotřebních daních omezena, a je tak jen na něm, zda vlastnictví k této rizikové a zákonem přísně regulované komoditě za těchto podmínek nabude či nikoli.*“ Vlastník surového tabáku by se také mohl stát plátcem daně tehdy, pokud by se surovým tabákem prokazatelně nakládal, a to bez vědomí registrovaného skladovatele, což se však projednávané věci nestalo.

22. Žalobce argumentoval tím, že v případě surového tabáku neplatí § 4 odst. 1 písm. f) ZSpD, podle něhož vznikne daňová povinnost tomu, kdo předmět drží bez ohledu na vlastnické vztahy. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) ZSpD stanoví, že plátcem daně je právnická 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 právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.
23. V souvislosti s uvedeným tvrzením žalobce krajský soud odkazuje na komentované znění k § 4 ZSpD, v němž je uvedeno: „*Toto ustanovení definuje osoby a podmínky, za kterých se tyto osoby stávají plátcem daně, a to ve vztahu ke všem druhům spotřebních daní uvedených v zákoně. Kromě plátců vymezených v tomto paragrafu jsou plátcí ve vztahu k jednotlivým spotřebním daním dále vymezeni v části druhé tohoto zákona. V § 44 jsou uvedeny další osoby, které jsou plátcem daně z minerálních olejů, v § 66 jsou uvedeni plátcí daně z lihu, v § 80 jsou vymezeny povinnosti osob pro domácí výrobu piva, v § 92 jsou blíže specifikovány povinnosti fyzických osob vyrábějících výhradně tiché víno a v § 100c plátcí daně z tabákových výrobků. (...) Toto ustanovení obsahuje konečný výčet osob, které jsou plátcí daně, tj. osobami, kterým vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň.*“ [Kotenová, B., Petrová, P., Tomíček, M. Zákon o spotřebních daních. Komentář. 2. aktualizované vydání. Praha: WoltersKluwer, 2017]. Krajský soud podotýká, že právní úprava spotřební daně ze surového tabáku se stala součástí zákona o spotřebních daních teprve 1. 7. 2015, proto v komentovaném znění není vzpomenu na plátce daně ze surového tabáku upravené v části druhé zákona o spotřebních daních, neboť v době zpracování komentářové literatury nebyla spotřební daň ze surového tabáku zakotvena a k doplnění komentářů jednotlivých ustanovení o souvislosti se spotřební daní ze surového tabáku již patrně nedošlo ani při aktualizaci komentáře. Přesto však podle krajského soudu není důvod, aby se § 4 ZSpD nevztahoval rovněž k plátcí daně ze surového tabáku. Jestliže má toto ustanovení obsahovat konečný výčet osob, které jsou plátcí daně, a v komentáři vyjmenovává úpravu plátce daně u všech jednotlivých vybraných výrobků upravených v zákoně o spotřebních daních, tak nebylo-li při zakotvení nové spotřební daně ze surového tabáku do zákona o spotřebních daních

v roce 2015 stanoveno jinak, pak neexistuje důvod, proč by se § 4 ZSpD nevztahoval rovněž k právní úpravě spotřební daně ze surového tabáku.

24. Krajský soud dále dodává, že příslušná ustanovení nezakotvují, že plátcem daně je vlastník surového tabáku, nýbrž ten, kdo jej použil daným způsobem, což nebyl vlastník ale registrovaný skladovatel, jímž v projednávané věci je žalobce. Výklad žalobce, že plátcovství daně se váže k osobě, která o manipulaci se surovým tabákem rozhoduje, byť sama neprovádí, je extenzivní a nesprávný, v dikci § 131a odst. 1 písm. a) ZSpD je výslovně uvedeno, že plátcem daně je ten, kdo surový tabák použil, nikoli ten, kdo má vlastnická či rozhodovací práva k surovému tabáku.
25. Krajský soud se nezabývá soukromoprávní úpravou skladování, na níž žalobce opakovaně odkazoval, neboť v dané věci má aplikační přednost veřejnoprávní úprava.
26. Krajský soud i daňové orgány opakovaně zdůrazňovaly specifickou skladování surového tabáku určeného k účelu odlišnému od účelů stanovených zákonem, v nichž vzniká daňová povinnost samotným použitím surového tabáku pro účel jiný, než zákonem určený. Žalobce uvedl, že vlastník fakticky nakládá se surovým tabákem, s tím však nelze souhlasit, neboť manipulaci s ním provádí registrovaný skladovatel. Soud opět odkazuje na důvodovou zprávu, v níž se uvádí: *„Vzhledem k tomu, že se provozovatel daňového skladu, který surový tabák tak, jak je nově definován, používá výhradně pro výrobu tabákových výrobků, nemusí registrovat jako osoba skladující surový tabák, nevztahuje se na něj toto omezení. Tj. může skladovat surový tabák, i když není registrovaný jako osoba skladující surový tabák.“* Z uvedeného podle názoru soudu implicitně vyplývá, že pokud pouze v případě použití surového tabáku jinak než v souladu s § 131a odst. 1 ZSpD je nezbytně vyžadováno skladování osobou registrovanou jako skladovatel surového tabáku, pak pouze registrovaný skladovatel je oprávněn používat surový tabák, protože mohla-li by tak činit i jiná osoba, pak by registrace skladovatelů surového tabáku postrádala smysl.
27. Krajský soud zdůrazňuje, že pouze osoba registrovaná ke skladování surového tabáku je jedinou osobou oprávněnou k nakládání se surovým tabákem, což vyplývá z důvodů zavedení registrace skladovatelů surového tabáku. Žalobce opakoval, že neměl žádnou moc ovlivnit, komu
a za jakým účelem vyskladňuje skladovaný surový tabák, to však není argumentací, která by jej zbavovala povinnosti k placení spotřební daně. Žalobce namítal, že fakticky se surovým tabákem nakládal jeho vlastník, což je nesprávné, vlastník učinil pokyn k vyskladnění, ale faktické nakládání s ním a následné vyskladnění musel vykonat žalobce, neboť pouze on měl surový tabák k dispozici ve svém skladu a pouze on jako registrovaný skladovatel s ním mohl nakládat. Krajský soud ani správní orgány nepolemizují nad tím, kdo dal pokyn k vyskladnění a kdo sjednal dopravce surového tabáku, neboť podle § 131a ZSpD je rozhodující pouze to, kdo surový tabák použil k jinému, než zákonem vyjmenovanému účelu.
28. K celé konstrukci žalobce, že skladovatel surového tabáku v podstatě nikdy nemůže být plátcem daně ze surového tabáku, neboť pouze vlastník surového tabáku je oprávněn jej použít, krajský soud uvádí, že je nesprávná. Ostatně, pokud by tato premisa byla správná, pak by bylo zákonodárcem v samotném § 131a odst. 1 ZSpD zakotveno, že plátcem daně ze surového tabáku je jeho vlastník a nikoli osoba, která jej použila. Surový tabák musí mít vždy svého vlastníka, a proto by za takové situace bylo jednoznačné, kdo je plátcem daně ze surového tabáku, avšak tak tomu zákonodárce nechtěl, neboť neexistuje například

žádný registr vlastníků. Právě z toho důvodu byl zaveden registr skladovatelů surového tabáku, aby byl pohyb surového tabáku dohledatelný a s tím i osoby tento pohyb zajišťující. Žalobci nic nebrání v uzavření si soukromoprávního ujednání s vlastníkem surového tabáku o náhradě částky zaplacené na spotřební dani. Krajský soud v projednávané věci nemusí hodnotit, jaké další osoby mohou manipulovat se surovým tabákem, neboť žalobce ani nenamítal, že by surový tabák dodala za účelem prodeje, likvidace, atd. třetí osoba. Krajský soud zdůrazňuje, že registrovaný skladovatel surového tabáku není výlučným plátcem surového tabáku, ale mohou jím být i další osoby, které surový tabák k danému účelu použily, ovšem v projednávané věci surový tabák použil právě žalobce.

29. Žalobce dále poukazoval na rozhodnutí Celního úřadu hl. m. Praha ze dne 12. 9. 2017, č. j. 193781/2017 – 510000 – 31, v němž byl určen jako plátc spotřební daně vlastník surového tabáku. K tomu zdejší soud uvádí, že v řízení před Celním úřadem hl. m. Praha se nejednalo o shodný případ jako v nyní projednávané věci, neboť způsob použití surového tabáku nezakládá vznik daňové povinnosti ke spotřební dani, neboť byl skladován z důvodu jeho následného použití pro účely explicitně vyjmenované v § 131a odst. 1 písm. a) bod 1 až 3 ZSpD, které vylučují vznik povinnosti k placení daně ze surového tabáku. Surový tabák, o němž se ve věci jednalo, skladoval nynější žalobce na základě smlouvy o skladování ze dne 27. 7. 2015. Krajský soud v rozhodnutí Celního úřadu hl. m. Praha zaznamenal tvrzení, že vlastník surového tabáku je v postavení potencionálního plátce daně, nicméně tento výrok shledává za nesprávný. V první řadě zdejší soud poukazuje na skutečnost, že ustanovení § 131a ZSpD do 30. 6. 2015 neexistovalo, přičemž v žalobcem odkazovaném řízení se jednalo o vyměření daně ze surového tabáku za zdaňovací období srpen 2015, čili krátce po zavedení tohoto ustanovení a jeho znalost nemusela být ještě dostatečná. Byť byl samotný platební výměr vydán dne 12. 9. 2017, tedy již po uplynutí určité doby od zavedení § 131a a dalších ustanovení ZSpD, nemusel být celý nový institut daně ze surového tabáku a princip registrace skladovatelů surového tabáku správně pochopen, rovněž nelze s odkazem na jediné rozhodnutí správního orgánu hovořit o zavedené správní praxi. Krajský soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2017, č. j. 9 Afs 214/2016 – 166, z něhož nevyplývá, že by se daňová povinnost vázala k vlastnictví: *„Soud přisvědčuje i tvrzení stěžovatele, že plátcem spotřební daně je právnická nebo fyzická osoba za podmínek uvedených v § 4 zákona o spotřebních daních. Obdobně, že uvedené osoby jsou plátc spotřební daně z minerálních olejů (viz § 44 zákona o spotřebních daních) a provozovateli daňového skladu (viz § 3 písm. h) zákona o spotřebních daních); provozovatel daňového skladu je daňovým subjektem.“* Krajský soud se neshoduje s tvrzením uvedeným v poukazovaném rozhodnutí Celního úřadu hl. m. Praha, přičemž tímto názorem správce daně, nadto ve zcela jiném řízení, není krajský soud ani nikterak vázán, naopak rozhodnutí správců daně podléhají soudnímu přezkumu. Nad rámec soud podotýká, že se jednalo o závěr správce daně v I. stupni daňového řízení, ovšem v projednávané věci je přezkoumáváno napadené rozhodnutí vydané nadřízeným správcem daně, jehož úkolem je rozhodování o opravných prostředcích, a tím sjednocování správní praxe, lze tudíž předpokládat, že žalovaný v obdobných případech rozhoduje shodně, a to napříč celým územím České republiky, čili přezkoumává rozhodnutí správců daně vydaná v I. stupni a sjednocuje jejich praxi. Z uvedeného tedy vyplývá, že i z logiky věci má větší vypovídající hodnotu způsob rozhodování žalovaného, jehož účelem je v odvolacím řízení napravit vady rozhodnutí vydaných v I. stupni v rámci celé České republiky. Krajský soud

se po prostudování spisové dokumentace a zhodnocení zákonných ustanovení a příslušné právní materie přiklonil k právnímu názoru žalovaného.

30. Žalobce dále namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z toho důvodu, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně nevypořádal s jím odkazovaným rozhodnutím Celního úřadu pro hl. m. Prahu. K tomu žalovaný podotkl, že toto rozhodnutí nebylo součástí příloh žalobcem podaného odvolání a v samotném odvolání nebyla tzv. právní praxe Celního úřadu pro hl. m. Prahu formulována jako odvolací námitka. Krajský soud přisvědčuje žalovanému v tom, že podle obsahu správního spisu a ostatně i z výčtu příloh v podaném odvolání vyplývá, že žalobce skutečně nepřiložil rozhodnutí Celního úřadu pro hl. m. Prahu k odvolání, a tak na něj žalovaný nemohl relevantně reagovat. Rovněž v příslušném bodě odvolání, v němž se na toto rozhodnutí odkazuje, se jedná spíše o konstatování situace v jiném daňovém řízení, avšak bez řádné aplikace na projednávanou věc. Krajský soud se shoduje s žalovaným, že není jeho úkolem domýšlet odvolací body a zjišťovat způsob a důvody rozhodnutí v jiných řízeních týkajících se odlišného skutkového stavu a před jiným správcem daně. Podle názoru krajského soudu žalovaný přezkoumatelným způsobem vyhodnotil podané odvolání a nezatížil napadené rozhodnutí vadami způsobujícími nezákonnost takového rozhodnutí. Napadené rozhodnutí tvořilo ucelený souhrn přesvědčivých argumentů, které potvrzovaly prvostupňové rozhodnutí.
31. Žalobce dále nabyl dojmu, že podle žalovaného se nemůže stát plátcem daně ze surového tabáku jiná osoba, než osoba registrovaná ke skladování surového tabáku. Krajský soud k tomu uvádí, že v napadeném rozhodnutí nebylo explicitně uvedeno, že plátcem daně ze surového tabáku se nemůže stát nikdo jiný než osoba registrovaná ke skladování surového tabáku, nicméně jedná se o situaci nejpravděpodobnější a reflektující právní předpisy upravující manipulaci se surovým tabákem. Ve vyjádření k žalobě žalovaný připustil i situaci, že se plátcem daně ze surového tabáku může stát samotný vlastník, což není v rozporu s odůvodněním napadeného rozhodnutí primárně předpokládajícího vznik daňové povinnosti osobě registrované ke skladování surového tabáku. Krajský soud přisvědčuje žalobci, že postavení plátce spotřební daně ze surového tabáku není vázáno na statut osoby skladující surový tabák, avšak právě s ohledem na účinnou právní úpravu se jedná o situaci nejpravděpodobnější.
32. V souvislosti s otázkou vlastnictví surového tabáku a určením plátce daně krajský soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 – 68: *„Pro vznik povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit je právně relevantní uložení vybraných výrobků u osoby, kterou lze považovat za skladovatele, přičemž je z tohoto hlediska irrelevantní, kdo má uložené výrobky ve svém vlastnictví. Tento závěr plyne i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008-53: „...pro posouzení zákonnosti vyměření spotřební daně stěžovateli není vůbec rozhodující otázka, kdo byl vlastníkem vybraných výrobků, ale výhradně otázka, zda stěžovatel jakožto dopravce těchto výrobků prokázal jejich zdanění spotřební daní, či nikoliv. Otázka vlastnictví vybraných výrobků tedy mohla být ve věci relevantní pouze do té míry, v jaké by objasnění této otázky mohlo napomoci k prokázání zdanění vybraných výrobků.“* Krajský soud se nesnaží navodit dojem, že tento rozsudek se týkal surového tabáku, což je vyloučené, neboť povinnost platit daň ze surového tabáku v době vzniku tohoto rozsudku neexistovala, ale za použití argumentu *per analogiam* jinak také argumentu *a simili* (důkazem podobnosti – platí-li něco

pro určitou skutečnost, platí to jistě i pro skutečnost skutkově podobnou), lze závěry zde vyřčené zohlednit i nyní.

33. Žalobce odkazoval na důvodovou zprávu k § 131a ZSpD, na níž odkazoval i zdejší soud již v odstavci 18 tohoto rozsudku a v následujících odstavcích rozsudku se k ní opakovaně vracel a odkazoval na ni v dalších souvislostech týkajících se projednávané věci. V žalobě bylo dále uvedeno, že v důsledku registrace osob skladujících surový tabák jsou snadno dohledatelní vlastníci surového tabáku, což žalobce považoval za smysl právní úpravy nakládání se surovým tabákem skrze registrované osoby, s tímto názorem se však krajský soud neztotožňuje. Z důvodové zprávy ani samotné dikce příslušných ustanovení neplyne, že by registrace osob skladujících surový tabák měla umožnit snadnější vyhledávání osob vlastníků surového tabáku. Ani v důvodové zprávě, v níž jsou uvedeny hlavní principy zavedení registrace osob skladujících surový tabák, nebylo zaznamenáno, že právě dohledatelnost vlastníků surového tabáku je jedním z důvodů zavedení daného registru.
34. Žalobce odkazoval na důvodovou zprávu č. 157/2015 Sb. poukazující na důvody zavedení registrace osob skladujících surový tabák, s čímž se krajský soud zcela ztotožňuje. *„Podvodné jednání vyplývá ze skutečnosti, že doprava a skladování surového tabáku probíhá mimo režim kontroly pohybu výrobků podléhajících spotřební dani podle směrnice 2008/118/ES. Navrhuje se proto zavedení registru osob skladujících surový tabák na národní úrovni, které by mělo do určité míry omezit a zpřehlednit pronikání surového tabáku na český trh. Cílem změn, které jsou navrhovány do zákona o spotřebních daních, je eliminace daňových úniků, jež by měla vést k nárůstu inkasa státního rozpočtu. Zavedení registru osob skladujících surový tabák také umožní, aby byl tento tabák sledován a případně zdaněn. Zamezí se tak jeho zneužití pro nelegální výrobu mimo prostory daňových skladů.“* (pozn. potvrzeno soudem)
35. Krajský soud své závěry o určení osoby plátce daně ze surového tabáku opírá o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2015, č. j. 10 Afs 8/2015 – 42, který ač se týkal vzniku daňové povinnosti z tabákových výrobků, tak jde o případ judikatorně nejbližší projednávané věci. *„Pokud stěžovatel nesouhlasí s tím, že žalovaný i krajský soud na něj nahlížely jako na skladovatele zboží, zdejší soud jej v tomto odkazuje na již cit. rozsudek ve věci JiNo a také též na rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2009, čj. 9 Afs 59/2008-80, podle něhož osobou skladovatele může být třeba i neoprávněný uživatel skladovacích prostor, podnájemce, nájemce či vlastník. Shodně s těmito judikáty má Nejvyšší správní soud za to, že pojem skladování by měl být ve vztahu k tabákovým výrobkům vykládán spíše ve smyslu detence. Detence je obdobná držbě, jejíž podstatou jsou dva prvky: vůle držitele nakládat s věcí jako s vlastní (subjektivní prvek) a faktické ovládání věci, tzv. výkon faktického panství nad věcí (objektivní prvek). Detenční právo vykonává osoba, která stejně jako držitel vykonává faktické panství nad věcí, avšak nakládá s věcí jako s cizí. Krajský soud tedy správně konstatoval, že při určování plátce daně se postupně obrací na osoby, u nichž je detence nejvíce pravděpodobná - tedy od vlastníka prostor, ve kterých jsou tabákové výrobky skladovány, přes nájemce atd. V této pomyslné řadě krajský soud shledal klíčovým článkem právě stěžovatele jako nájemce oněch prostor. Stěžovatel na dané prostory uzavřel řádnou nájemní smlouvu, k objektu měl klíče, atp. To vše více než dostatečně prokazuje faktický (nejbližší) vztah stěžovatele k tabákovým výrobkům a jeho faktické panství nad tabákovými výrobky. Naproti tomu stojí stěžovatelovy ničím nepodložené tvrzení, že zboží patří „Vietnamci jménem D.“, s nímž má pro účely skladování v kontrolovaných nebytových prostorech uzavřenou nepsanou podnájemní smlouvu,*

o němž však ví jen to, že je asi z Prahy (na registrační značce jeho vozidla prý bylo písmeno „A“). O existenci této osoby proto pochybuje i zdejší soud.“

36. Žalobce namítal, že pro závěr zastávaný žalovaným a správcem daně nesvědčí žádný relevantní pramen. K tomu zdejší soud podotýká, že z komentářové ani odborné literatury či přímo z dikce zákona rovněž neplyne, že by se plátcem spotřební daně za použití surového tabáku měl stát jeho vlastník. Krajský soud ve shodě s daňovými orgány postupoval na základě slovního a logického výkladu příslušných ustanovení, když určoval osobu plátce. Vzhledem k tomu, že zákon požaduje, aby osobou plátce daně byla osoba, která surový tabák použila, tak soud naznal, že jí je právě žalobce.
37. Žalobce popsal, jakým způsobem by muselo probíhat skladování surového tabáku, aby skladovateli následně nevznikla povinnost k placení spotřební daně. K tomu zdejší soud uvádí, že to, jaké podmínky si skladovatelé surového tabáku zavedou pro případ, že surový tabák má být použit jiným způsobem, než který je od vzniku daňové povinnosti osvobozen, není záležitostí soudu.
38. Další žalobní bod se týkal údajného neprokázání vzniku daňové povinnosti ze surového tabáku a nesprávné hodnocení rozhodných skutkových okolností. Ke vzniku daňové povinnosti ze surového tabáku dojde dnem použití surového tabáku pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků, dodání surového tabáku pro výrobu tabákových výrobků, dodání do jiného členského státu nebo třetí země, nebo dnem zjištění surového tabáku, u kterého nebyl prokázán původ surového tabáku, nebyl prokázán účel použití surového tabáku, nebo nebyla prokázána identifikace osoby, které byl nebo má být surový tabák dodán. Podle krajského soudu je rozhodné, že žalobce s uskladněným tabákem naložil tak, že jej použil pro „jiný účel, než je výroba tabákových výrobků jako např. prodej, likvidace, atd.“ Z tohoto důvodu žalobce vyskladnil ze svého skladu předmětný surový tabák, čili jej použil jinak, než jak předpokládá § 131a odst. 1 ZSpD a podle § 131c písm. a) ZSpD tím vznikla daňová povinnost. Žalobce namítal, že po vyskladnění surového tabáku a jeho převzetí jiným registrovaným skladovatelem došlo k použití surového tabáku v souladu s § 131c písm. a) bod 3 ZSpD, tudíž ke vzniku daňové povinnosti nedošlo.
39. Krajský soud má za to, že při určování vzniku daňové povinnosti musí být posuzován každý jednotlivý krok při nakládání se surovým tabákem, aby nedošlo k daňovému úniku. Předně krajský soud poukazuje na fakt, že žalobce v odvolání neuvedl ani zmínku o tom, že by předmětný surový tabák, který použil jinak než pro účely uvedené v § 131a odst. 1 ZSpD, měl být následným skladovatelem vyvezen mimo daňové území ČR, a tím by v důsledku jednání v souladu s § 131c písm. a) bod 3 ZSpD nevznikla povinnost k placení spotřební daně ze surového tabáku. Tuto skutečnost vznesl žalobce prvně teprve v řízení před krajským soudem.
40. Úkolem žalovaného ani správce daně nebylo vysledovat další osud předmětného surového tabáku, podstatné bylo, jakým způsobem žalobce surový tabák použil a zda se s takovým použitím váže vznik daňové povinnosti. Žalobce soudu ale ani v rámci daňového řízení nepředložil žádné důkazy, které by osvědčovaly, že předmětný surový tabák skutečně byl použit pro účel, ke kterému se neváže daňová povinnost. Žalobce poukazoval na § 8 odst. 1 a 3 daňového řádu. V § 8 odst. 1 daňového řádu je zakotveno, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Krajský soud má za to, že žalovaný i správce daně postupovali

v souladu s tímto ustanovením, neboť jakékoliv porušení nebylo shledáno. Žalobce nepředložil žádné důkazy, které by byt jen naznačovaly, že surový tabák byl vyvezen do zahraničí, a ani nevyšla najevo žádná skutečnost tomuto nasvědčující. Podle § 8 odst. 3 ZSpD správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Krajský soud neshledal porušení ani tohoto ustanovení, v předmětné věci sám žalobce oznámil správci daně, že užije surový tabák pro „jiný účel, než je výroba tabákových výrobků jako např. prodej, likvidace, atd.“ a z žádných okolností případu nic nenasvědčovalo tomu, že by skutečný obsah právního jednání žalobce při užití surového tabáku spočíval ve výrobě tabákových výrobků, dodání surového tabáku pro výrobu tabákových výrobků nebo dodání do jiného členského státu nebo třetí země. Ostatně ani sám žalobce nevznese před daňovými orgány námitku, že došlo k omylu při plnění oznamovací povinnosti a surový tabák byl použit zcela odlišně oproti údaji zaznamenanému o účelu použití předmětného surového tabáku.

41. Žalobce dále argumentoval § 92 odst. 2 a 3 daňového řádu. Podle odstavce 2 tohoto ustanovení platí, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle krajského soudu měl správce daně a potažmo i žalovaný dostatečně zjištěný skutkový stav, neboť nevystávaly žádné pochybnosti o žalobcem tvrzeném způsobu použití surového tabáku. Daňový řád je procesněprávní předpis, který je třeba aplikovat také v nyní projednávané věci jako právní předpis upravující průběh daňového řízení ve věci vzniku daňové povinnosti k placení spotřební daně. Z citovaných ustanovení daňového řádu vyplývá, že v daňovém řízení nese jak břemeno důkazní, tak břemeno tvrzení daňový subjekt, což vyplývá z § 92 odst. 3 daňového řádu. Důkazní břemeno přechází na správce daně za předpokladu, že má důvodné pochybnosti ohledně tvrzení daňového subjektu. Tehdy v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu musí správce daně prokázat, že pro soulad tvrzení daňového subjektu se skutečností existují důvodné pochybnosti. Podaří-li se správci daně tímto způsobem zpochybnit věrohodnost tvrzení daňového subjektu, přechází důkazní břemeno opět na daňový subjekt, jehož účelem je vyvrátit pochybnosti správce daně. K této záležitosti krajský soud uzavírá, že pro tvrzení žalobce, že užije surový tabák pro „jiný účel, než je výroba tabákových výrobků jako např. prodej, likvidace, atd.“, jak sám oznámil, neexistovaly žádné pochybnosti, a proto správce daně i žalovaný postupovali v souladu s tímto tvrzením žalobce jako daňového subjektu a rozhodli o registraci žalobce ke spotřební dani ze surového tabáku. Daňové orgány nemohou prověřovat každé tvrzení daňového subjektu, jestliže neexistují žádné pochybnosti ohledně jejich správnosti.
42. Žalobce namítal, že předmětný surový tabák byl dopraven mimo daňové území ČR, a proto se k němu neváže daňová povinnost. Krajský soud podotýká, že v projednávané věci rozhodně nedošlo k žalobcem tvrzenému prokazatelnému vyvezení předmětného surového tabáku mimo daňové území ČR. Tato žalobcem tvrzená skutečnost byla vznesena až v žalobě, nadto nebylo nikterak prokázáno, že by se skutečně jednalo o tentýž surový tabák, který byl žalobcem vyskládněn za jiným účelem, než je vyvezení do jiného státu. Naproti tomu zcela prokazatelné je to, že žalobce předmětný surový tabák použil za účelem jiným než předpokládaným § 131a odst. 1 písm. a) bod 3 ZSpD, a proto mu v souladu s § 131c písm. a) bod 3 ZSpD vznikla daňová povinnost, což jsou skutečnosti, o nichž nemá zdejší soud pochyb. Žalobce správně konstatoval, že surový tabák určený

k vývozu mimo daňové území ČR nemůže být zatížen spotřební daní, s tímto obecným tvrzením se krajský soud ztotožňuje, nicméně předmětný surový tabák v okamžiku, kdy opouštěl sklad žalobce, nebyl určen k vývozu mimo daňové území ČR, ostatně ani jeho následné opuštění daňového území ČR nebylo prokázáno. Žalobce uvedl, že v oznámení dle § 1345zza ZSpD byl nesprávně formulován účel použití surového tabáku, k tomu krajský soud podotýká, že zcela nepochybně se nejedná o pouhou nesprávnou formulaci, neboť žalobce tvrdí, že měl být použit pro účel zcela odlišný, nemající nic společného s podstatou účelu použití ani ve slovním označení se způsobem užití surového tabáku v § 131a odst. 1 ZSpD.

43. V souvislosti s názorem žalobce ohledně vzniku daňové povinnosti až konečnému skladovateli, krajský soud odkazuje na Závěrečnou zprávu z hodnocení dopadů regulace zpracovanou Ing. P. Š., vedoucím oddělení kapalných paliv Ministerstva průmyslu a obchodu, která byla připojena k vládnímu návrhu na změnu zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách) č. 364/0, v němž, přestože se jednalo o přeprodeje pohonných hmot, lze vyzvednout negativní následky s tím související, které se nebudou lišit od přeprodeje surového tabáku: *„Současná verze definice distributora splnila svou funkci, kterou bylo nutné do zákona zavést na základě získaných zkušeností státní správy o rozsahu daňových deliktů páchaných některými subjekty při krácení či vyhýbání se platbě spotřebních daní a daní z přidané hodnoty tím, že distribuční přeprave pohonných hmot probíhaly řetěžením obchodních transakcí do neprůhledných struktur s tím, že v průběhu času se staly daňové povinnosti z transakce nevymahatelné pro zánik fiktivní či účelově založené společnosti začleněné do řetězového obchodu.“* (pozn. potvrzeno soudem) Rovněž krajský soud souhlasí s vyjádřením žalovaného, který konstatoval, že přeprave mezi registrovanými osobami skladujícími surový tabák jsou zatíženy daňovou povinností z toho důvodu, že se nejedná o použití pro výrobu tabákových výrobků v daňovém skladu, ani o dodání pro výrobu tabákových výrobků ani o přeprave za účelem dodání mimo daňové území ČR, přestože tak nyní žalobce argumentuje, takový účel nebyl žalobcem v době použití surového tabáku proklamován ani k následnému prokázání takového použití nedošlo.
44. Dalším žalobním bodem se žalobce pokoušel dezinterpretovat platební výměr ze dne 15. 8. 2019, č. j. 97295/2019 – 520000 – 3 (dále jen „platební výměr“), jímž byla žalobci vyměřena spotřební daň ze surového tabáku za zdaňovací období červenec 2018, tedy stejné období, pro které byl prvostupňovým rozhodnutím registrován k plátcovství daně ze surového tabáku. Žalobce uváděl, že správce daně v platebním výměru potvrdil, že projednávaný surový tabák, který byl dodán jinému registrovanému skladovateli surového tabáku, byl následně skutečně vyvezen do zahraničí, a tak nevznikla povinnost k placení spotřební daně podle § 131c písm. a) bod 3 ZSpD. Krajský soud k tomu uvádí, že žalobce zvolil dezinterpretující a zavádějící způsob výkladu odůvodnění platebního výměru. Správce daně v platebním výměru nedospěl k závěru, že předmětný surový tabák, který žalobce původně skladoval, byl vyvezen do jiného státu, pouze připustil, že mohl být vyvezen do jiného členského státu. Zároveň však správce daně uvedl, že nelze ztotožnit vyvezený surový tabák se surovým tabákem, který žalobce vyskladnil a o nějž se nyní jedná. Vzhledem k tomu, že vyvezení předmětného tabáku mimo daňové území nebylo prokázáno, byla žalobci vyměřena spotřební daň ve výši 8 720 400 Kč.

45. Žalobce v závěru žaloby podotkl, že část surového tabáku se zkazila a pod dohledem správce daně byla zničena, tudíž nemohla vzniknout daňová povinnost. K tomu zdejší soud uvádí, že ke zničení části surového tabáku nedošlo v době, kdy měl žalobce surový tabák k dispozici a použil jej způsobem zakládajícím mu vznik daňové povinnosti. Krajský soud nemá pochyb o tom, že způsob, jak žalobce naložil se surovým tabákem, byl způsobem, který zakládá vznik daňové povinnosti ke spotřební dani. Krajský soud souhlasí s postupem správce daně a žalovaného, které hodnotí nakládání se surovým tabákem v každém článku obchodního řetězce. Krajský soud dodává, že předmětný surový tabák, který žalobce skladoval, se v průběhu letošního roku (rok podání žaloby je rok 2020) zkazil, a proto žalobce požádal o souhlas a dohled nad jeho zničením. Krajskému soudu se jeví jako nevěrohodné, že surový tabák, který měl být prokazatelně vyskladněn a předán jinému skladovateli v červenci roku 2018 a patrně jen jeho část měla být vyvezena do zahraničí, tak se v roce 2020 zkazil ve skladu žalobce. Krajský soud v žalobcem uváděných skutečnostech odhalil významné nedostatky, které nepodporují jeho žalobní argumentaci a naopak nasvědčují správnosti hodnocení správce daně a žalovaného. V protokolu č. j. 104950 – 2/2019 -590000 – 32.1 ze dne 24. 9. 2019 bylo zaznamenáno, že ničený surový tabák se nacházel v 24 kartonových krabicích bez jakéhokoli označení. Ať už byl surový tabák ničen v prostorách žalobce či nikoli, tak nelze prokázat, že se jednalo o nyní projednávaný surový tabák, neboť nebyl jakkoli označen a nemohlo dojít k jeho ztotožnění.
46. Krajský soud uzavírá, že neshledal v postupu daňových orgánů žádná pochybení či nezákonnost. Napadené i prvostupňové rozhodnutí je dle názoru zdejšího soudu v souladu s právními předpisy a nebyly shledány žádné důvody pro jeho zrušení. Podle krajského soudu byly veškeré okolnosti případu a konsekvence vázající se k nastalé situaci dostatečně vysvětleny. Ve prospěch tvrzení žalobce nesvědčily žádné důkazy, a proto neměl zdejší soud žádné pochybnosti o správnosti a úplnosti skutkového stavu, jak byl zjištěn daňovými orgány. Napadené rozhodnutí je argumentačně provázané a tvoří ucelený celek, jednotlivé výhrady žalobce, které ani nelze hodnotit jako žalobní body, nýbrž pouhou polemiku nad úmyslem zákonodárce při tvorbě zákona o spotřebních daních, či tvrzenou účelovost postupu správce daně a žalovaného, krajský soud vyvrátil již v odstavcích výše tohoto rozsudku, ostatně pro taková ničím neodůvodněná tvrzení nesvědčí žádné skutečnosti, okolnosti případu ani důkazy.

VI. Závěr, náklady řízení

47. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
48. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Krajský soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

České Budějovice 9. listopadu 2020

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu