



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: **BSB 1881, s.r.o.**, IČ 27145310
sídlem Kubelíkova 1780/21, 130 00 Praha 3 - Žižkov
zastoupená advokátem JUDr. Jiřím Vaníčkem
sídlem Šaldova 34/466, 186 00 Praha 8- Karlín

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**, IČ 71214011
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4,

za účasti: **1) COSTRA Ltd.**,
sídlem Bexley Square, Salford, Manchester, M3 6BZ, Spojené
Království
zastoupený advokátem Mgr. Bronislavem Šerákem
sídlem Na Bělidle 2/830, Praha 5

2) R. F.

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 24. 05. 2017,
č.j. 12290-3/2017-900000-302

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 10.11.2016, č.j. 60299-2/2016-590000-12, jímž bylo podle ust. § 134zcc odst. 3 a ust. § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění (dále jen „zákon o spotřebních daních“) a podle ust. § 134zcc odst. 3 a ust. § 42d odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, rozhodnuto o propadnutí a zabrání surového tabáku v množství 638.334,4 kg, a to z důvodu, že nebylo prokázáno, že byl skladován v souladu se zákonem o spotřebních daních. Účastníky daňového řízení, v němž bylo žalované rozhodnutí vydáno a současně příjemci žalovaného rozhodnutí, kteří vedle žalobce (označeném v žalovaném rozhodnutí jako „odvolatel II“, dále v textu jen jako „žalobce“ nebo jako „odvolatel II“), byly ještě tyto společnosti: COSTRA Ltd., Bexley Square 6, Salford, Manchester, M3 6BZ, Spojené království Velké Británie a Severního Irska, Reg. No: 8235391 (dále v textu jen jako „COSTRA“ nebo i jen jako „odvolatel III“), dále společnost L. T. B. C. spol. s.r.o., Limuzská 2110/8, Praha 10, IČ 267 66 337 zastoupená v tomto řízení jejím jednatelem, panem R. F. (dále v textu jako „L. T. B. C.“ nebo i jako „odvolatel I“) a konečně COBBA GROUP s.r.o., Vrbenská 2044/6, 370 01 České Budějovice, IČ 247 90 401 (dále v textu jako „COBBA“ nebo jen jako „odvolatel IV“).
2. Žalobce v žalobě jednak namítl nezákonnost žalovaného rozhodnutí (část II. žaloby), v němž jsou obsaženy žalobní body označené jako „*Dosavadní nezákonnost posuzování předběžné otázky – závěrů z registračního řízení*“, dále „*Nezákonné posouzení skladování surového tabáku k 1. 7. 2015*“ a „*Nezákonné hodnocení tabáku skladovaného k 1. 7. 2015*“ a konečně „*Nezákonnost důkazního řízení*“. Tyto žalobní body obsahovaly námitky, které zpochybňovaly závěr žalovaného rozhodnutí o tom, že byly dány podmínky pro zajištění, propadnutí a zabrání zmíněného surového tabáku dle § 134zcc odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních.
3. Žalobce tvrdil, že nebylo s tímto tabákem nakládáno v rozporu s § 134zz odst. 1 zákona o spotřebních daních, podle něhož surový tabák nesmí být skladován jinou osobou, než která je registrovaná jako osoba skladující surový tabák. Žalobce, stejně jako výše uvedení ostatní účastníci daňového řízení, kteří podali odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, tvrdil jak v tomto odvolání tak i v žalobě, že tento surový tabák byl pro žalobce skladován oprávněnou osobou, tedy osobou skladující surový tabák ve smyslu § 134zh zákona o spotřebních daních, již měla údajně být společnost COBBA, která byla označena v odvolání jako „odvolatel IV“, tedy, že tato společnost byla osobou skladující surový tabák ke dni účinnosti přechodných ustanovení novely zákona o spotřebních daních, tj. zákona č. 157/2015 Sb., přičemž v případě této společnosti byla naplněna zákonná fikce dle článku III. bodu 3 přechodných ustanovení zmíněné novely. Podle toho článku osoba, která je osobou skladující surový tabák ke dni nabytí účinnosti zmíněných přechodných ustanovení (tedy k 1. 7. 2015) této novely zákona o spotřebních daních, se považuje za osobu skladující surový tabák (tedy ve smyslu § 134zh zákona o spotřebních

daních, přičemž se jedná o osobu skladující tabák pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků), registrovanou podle zákona o spotřebních daních ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti této novely, a to po dobu 1 měsíce ode dne nabytí účinnosti zmíněné novely, tj. do 3. 8. 2015. Podle odst. 4 zmíněného článku III. této novely pokud taková osoba v uvedené době (tj. do 3. 8. 2015) podá přihlášku k registraci, tak se považuje za osobu skladující surový tabák podle této nové právní úpravy, provedené zmíněnou novelou zákona o spotřebních daních.

4. Žalobce dále tvrdil jak v odvolání, tak i v žalobě, že pro naplnění této zákonné fikce postačovalo, když tato obchodní společnost (COBBA) skladovala surový tabák ve smyslu těchto přechodných ustanovení, tedy pro jiný účel, než pro výrobu tabákových výrobků, ke dni účinnosti přechodných ustanovení, tj. ke dni 1. 7. 2015, přičemž *„tuto skutečnost netřeba někam ohlašovat“* a zákon nestanoví povinnost tuto evidenci se surovým tabákem komukoliv zasílat či dávat na vědomí. Žalobce poukázal v tomto žalobním bodu na to, že od zahájení přicházejícího řízení o zajištění surového tabáku bylo tvrzeno, že pro otázku posouzení naplnění skutkové podstaty pro propadnutí a zabrání surového tabáku bylo závazným rozhodnutím rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj o registraci společnosti COBBA jako osoby skladující surový tabák ze dne 23. 9. 2015 (dále jen *„rozhodnutí o registraci společnosti COBBA“*), přičemž žalovaný v žalovaném rozhodnutí na str. 22 uvádí, že výsledek registračního řízení není předběžnou otázkou a průběh registračního řízení společnosti COBBA je pro posouzení naplnění skutkové podstaty pro propadnutí a zabrání surového tabáku dle § 134zcc odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních *„irelevantní“*. Pokud však žalovaný uvádí, že registrační řízení není předběžnou otázkou a roli hrají pouze skutková zjištění, nehraje *„neosvědčení“* osoby skladující surový tabák k 1.7.2015 v rámci registračního řízení *„žádnou roli“*. Ve vztahu k naplnění skutkové podstaty dle § 134zcc odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních se v případě výstupu registračního řízení, včetně samostatného rozhodnutí o registraci, jedná o skutečnosti *„irelevantní“*.
5. V této části žaloby, stejně jako v dalších žalobních bodech, považuje žalobce za stěžejní otázku pro posouzení zákonnosti žalovaného rozhodnutí, zda společnost COBBA byla v režimu osob registrovaných ke skladování surového tabáku na základě zákonné fikce dle článku III. bodu 3 přechodných ustanovení zmíněné novely zákona o spotřebních daních (zákon č. 157/2015 Sb., dále jen *„novela zákona o spotřebních daních“*), tedy, zda k 1. 7. 2015 skutečně skladovala surový tabák ve smyslu § 131b odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních, tedy, že skladovala surový tabák pro jiný účel, než pro výrobu tabákových výrobků k tomuto datu. Registračním řízení, stejně jako zmíněnému rozhodnutí o registraci společnosti COBBA by neměla být kladena relevance, přechodná ustanovení zakládající registraci osoby ke skladování surového tabáku formou právní fikce, není a nemůže být vázána na konstitutivní rozhodnutí správního orgánu. Žalované rozhodnutí je tak nezákonné pro vady řízení, protože správce daně v otázce skladování surového tabáku k 1.7.2015 *„nepodrobil dokazování faktické skladování surového tabáku k 1.7.2015“* a vycházel pouze z výstupu jiného řízení, tj. z řízení o registraci COBBY jako osoby skladující surový tabák, tedy skladující surový tabák pro jiný účel, než pro výrobu tabákových výrobků.
6. Tento žalobní bod dále rozvádí žalobce další argumentací, přičemž ta se týká již výše zmíněné stěžejní otázky, tedy zda COBBA skutečně skladovala k 1.7.2015 surový tabák,

žalobce tvrdí, že se jednalo o množství 0,2 kg, ostatně jak bylo tvrzeno i v odvolacím řízení. V této části žaloby pak uvádí své úvahy týkající se evidence surového tabáku, namítá, že před datem 1.7.2015 evidence surového tabáku neexistovala a tato evidence po 1.7.2015 pouze z evidence daňového skladu vycházela, žalobce odkazoval na ust. § 131b odst. 2 zákona o spotřebních daních, který definuje surový tabák jako zbytky z listů nebo jiných částí rostliny tabák a pokud vznikají při zpracování těchto listů či jiných částí rostliny, tak tento zbytek k 1. 7. 2015 „začal naplňovat definici surového tabáku dle § 131b odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních“, k tomuto datu nemohlo dojít ke „zmizení“ tohoto zbytku z výroby nepoužitého pro výrobu tabákových výrobků. Orgány celní správy byly seznámeny se skutečností, že COBBA skladovala k 1.7.2015 surový tabák, který byl tvořen zbytky z výroby tabákových výrobků, není pravdou, že evidence byla zpracována „ex post“, tj. evidence týkající se skladování tohoto surového tabáku v množství 0,2 kg, opětovně rozvádí své námitky, že COBBA neměla povinnost evidenci surového tabáku skladovaného k 1.7.2015 „komukoliv hlásit či předkládat“ atd. Správce daně se tak v řízení o zajištění surového tabáku dopustil „zásadní nezákonnosti v podobě ignorování jediného, stěžejního důkazu, a to skladovaného surového tabáku v množství 0,2 kg“.

7. Na tomto místě je třeba pouze poznamenat, že rozhodnutí o zajištění surového tabáku bylo přezkoumáváno podepsaným soudem v jiném samostatném řízení, když předmětem žalovaného rozhodnutí není rozhodnutí o zajištění surového tabáku (rozsudek zdejšího soudu ze dne 15.3.2017, č.j. 52 Af 13/2006-80).
8. Žalobce tvrdil, že rovněž z vyjádření Celního úřadu pro Jihočeský kraj, který vydával zmíněné rozhodnutí o registraci, nevyplývá, že by tento celní úřad sdělil, že by COBBA na skladu tento surový tabák ve výše uvedeném množství neměla. Dále na tomto místě komentuje žalobce odmítnutí podnětu k nařízení přezkoumání zmíněného rozhodnutí o registraci, toto odmítnutí považuje žalobce za „*irrelevantní*“. Žalobce opětovně opakoval, že správce daně po celou dobu řízení o zajištění surového tabáku měl povědomí o 0,2 kg surového tabáku skladovaného k 1. 7. 2015, po celou dobu řízení jej nepodrobil žádnému dokazování, existenci tohoto tabáku žalovaný účelově bagatelizoval.
9. V dalším žalobním bodu (nezákonné hodnocení tabáku skladovaného k 1.7.2015) žalobce v podstatě brojí proti názoru Celního úřadu pro Jihočeský kraj, přičemž tento celní úřad se nezabýval „*předmětnými 0,2 kg surového tabáku*“, žalobce polemizuje s jeho názorem o tom, že v daňovém skladu na výrobu tabákových výrobků se nemůže nacházet surový tabák ve smyslu § 131b odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních, k tomu rozvádí žalobce další argumentaci v tomto žalobním bodu. Žalované rozhodnutí je tak postaveno na nezákonném hodnocení právní otázky surového tabáku skladovaného společností COBBA k 1.7.2015.
10. V žalobním bodu označeném jako „*nezákonnost důkazního řízení*“, žalobce tvrdí, že tvrzení „*odvolatelů*“ jsou v žalovaném rozhodnutí „*účelově dehonestována*“, závěry žalovaného označuje žalobce jako „*pouhou fabulaci*“. Žalovaný „*bagatelizuje*“ údaj zanesený v evidenci COBBY, která se týkala „*zanesení*“ skladování surového tabáku dle § 131b odst. 2 písm. b) k 1.7.2015, a to z důvodu, že surový tabák byl vykázan jako zbytek z řezání jak pro účely evidence v rámci daňového skladu, tak v rámci evidence surového tabáku dle § 134zi zákona o spotřebních daních, žalobce tedy zde kritizoval názor žalovaného o tom, že se jednalo pouze o zbytky vzniklé při výrobě tabákových výrobků a podle § 101 odst. 7 zákona o spotřebních daních jsou tyto zbytky předmětné spotřební daně z tabákových

výrobků „*tabákovým odpadem*“. Navíc Celní úřad pro Jihočeský kraj v rámci registračního řízení nespecifikoval, že požaduje „*vidět evidenci surového tabáku*“ k 1. 7. 2015.

11. Žalobce zpochybňoval i názor žalovaného uvedený na str. 26, podle něhož není jasno, kdy zmíněné množství 0,2 kg surového tabáku vzniklo a v jakém režimu se nacházelo, žalobce, stejně jako další účastníci daňového řízení, tj. další odvolatelé, navrhoval v daňovém řízení provedení důkazů k hledání 0,2 kg surového tabáku, správce daně odmítl přihlídnout k evidencím surového tabáku dle § 134zi zákona o spotřebních daních, odmítl provést v řízení o zajištění surového tabáku dokazování.
12. V části III. pak žalobce v podstatě „*komentoval*“ obsah žalovaného rozhodnutí, který v jedné části „*podbarvuje podezření na nelegální činnost*“ své pochybnosti, proti čemuž se „*žalobce zásadně ohrazuje*“. Žalobce a společnost L.T.B.C. vedou s orgány celní finanční správy ČR několik sporů, v jejichž důsledku nebudou tyto společnosti do doby ukončení těchto řízení splňovat podmínku bezúhonnosti dle § 43 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, ani podmínku bezdlužnosti dle § 43f odst. 1 zákona o spotřebních daních. Proto došlo ke vzniku smluvního vztahu s jinou obchodní společností, tedy se společností COBBA, která všechny podmínky pro registraci osoby skladující surový tabák splňovala, žalobce a další zmínění účastníci daňového řízení, tedy odvolatelé I a III převedli surový tabák ve svém vlastnictví na obchodní společnost, tedy na společnost COBBA (odvolatel IV) proto, že o této společnosti věděli, že k 1. 7. 2015 surový tabák skladovala a naplnila zmíněný článek III bod3 přechodných ustanovení a před koncem července 2015, tedy v jednoměsíční lhůtě uvedené v těchto přechodných ustanoveních podala přihlášku k registraci osoby skladující surový tabák a naplnila tak ustanovení článku III bod 3 přechodných ustanovení, ostatní účastníci tedy legitimně očekávali, že COBBA bude řádně registrována s účinností 5. dne po účinnosti doručení rozhodnutí o registraci, a předtím od 1. 7. 2015 ve zmíněné zákonné fikci dle článku III bod 3 přechodných ustanovení, což se do tvrzení žalobce „*i stalo*“. Žalovaný však žalobci neustále „*podsouvá*“, že bylo jeho úmyslem zbavit se majetku formou, kdy naplní podmínky pro jeho zajištění a zabránění. V části IV. pak je obsažena žádost o přiznání odkladného účinku, přičemž soud usnesením ze dne 23. 8. 2017, č.j. 52 Af 39/2017-84 žalobě odkladný účinek nepřiznal. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.
13. Žalovaný se podrobně vyjádřil ke všem žalobním bodům, přičemž odkázal na jednotlivé části žalovaného rozhodnutí a uvedl k tomu argumentaci obhajující závěry v žalovaném rozhodnutí, navrhl, aby soud žalobu zamítl.
14. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „*s.ř.s.*“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:
15. Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitě - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument

žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

16. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále i jen „NSS“) ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: *„Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“*), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

17. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této

povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolností každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6.4.2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:

„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlou žalobu zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námítky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud...“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [nálezy Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, myslí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).

18. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).
19. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4

As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č.j. 2 Afs 37/2012-47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

20. Předmětem žalovaného rozhodnutí bylo rozhodnutí o propadnutí a zabrání surového tabáku ve výše uvedeném množství. Žalobce s dalšími účastníky řízení podali odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, přičemž důvodem propadnutí a zabrání surového tabáku bylo porušení § 134zz odst. 1 zákona o spotřebních daních, podle něhož surový tabák, který je skladován pro jiný účel, než výrobu tabákových výrobků, nesmí skladovat jiná osoba než registrovaná osoba skladující surový tabák, když podle ust. § 134zh zákona o spotřebních daních osobou skladující surový tabák se pro účely tohoto zákona rozumí osoba, která skladuje surový tabák pro jiný účel, než pro výrobu tabákových výrobků.
21. Registrační řízení pak upravuje zákon o spotřebních daních v dalších ustanoveních, přičemž podle ust. § 134zi osoba skladující surový tabák je povinna se před zahájením své činnosti registrovat u správce daně a podmínky registrace pak stanoví zákon o spotřebních daních. Pro žalobce, stejně jako pro odvolatele I a III, tj. pro společnosti COSTRA a L.T.B.C. jako další vlastníky zmíněného množství surového tabáku, skladovaného v areálu na adrese X, u obce X, zajišťoval skladování tohoto tabáku na smluvním základě v tomto areálu odvolatel IV., tj. společnost COBBA, a to od 1. 8. 2015, což žalobce nepopřel. A právě v tomto areálu provedl celní úřad dne 3. 8. 2015 místní šetření, které bylo zaměřeno na kontrolu dodržování povinností stanovených zákonem o spotřebních daních, respektive novelou tohoto zákona, provedenou č. 157/2015 Sb., tedy se zaměřením na zjištění, zda zmíněný surový tabák byl skladován osobou, která je oprávněná je skladovat pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků (srov. § 134zh zákona o spotřebních daních).
22. Žalobce, stejně jako další účastníci zmíněného daňového řízení, v němž bylo žalované rozhodnutí vydáno, tedy společnost COSTRA a L. T. B. C., shodně tvrdili, přičemž to tvrdil i žalobce v žalobě, že nedošlo k porušení zmíněných ustanovení zákona o spotřebních daních, tedy, že surový tabák v množství 0,2 kg skladovala společnost COBBA, přičemž mezi účastníky není sporné, že v daňovém řízení bylo zjištěno a prokázáno, že žalobce se společností L.T.B.C. pronajali prostor ve zmíněném areálu sloužící k podnikání společnosti COBBA, aby tato společnost pro ně skladovala surový tabák, ke kterému měla vlastnické právo kromě žalobce a společnosti L.T.B.C. i společnost COSTRA.
23. Stěžejní námitkou žalobce a dalších účastníků daňového řízení, v němž bylo žalované rozhodnutí vydáno, je tvrzení o tom, že na daný případ se vztahuje článek III bod 3 přechodných ustanovení zmíněné novely zákona o spotřebních daních, tj. zákona č. 157/2015 Sb., podle něhož osoba, která je osobou skladující surový tabák ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona (tj. k 1. 7. 2015, přičemž tímto zákonem je zmíněná novela zákona o spotřebních daních, tedy zákon č. 157/2015 Sb.), se považuje za osobu skladující surový tabák registrovanou podle zákona č. 353/2003 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, a to po dobu jednoho měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.
24. Zároveň v tomto článku zmíněné novely, v bodu 4 je uvedeno, že pokud osoba skladující surový tabák podle bodu III (viz výše) do jednoho měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona a podá přihlášku k registraci, považuje se za osobu skladující

surový tabák podle zákona o spotřebních daních, ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, a to do dne předcházejícího dni pravomocného ukončení registračního řízení. Podle zmíněné právní úpravy, tedy podle článku III bodu 3 a 4 novely zákona o spotřebních daních, tedy zákona č. 157/2015 Sb., se osoba, která je osobou skladující surový tabák ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona, tj. ke dni 1.7.2015, považuje za osobu skladující surový tabák registrovanou podle zákona o spotřebních daních, a to po dobu jednoho měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, tedy toto ustanovení zavádí zákonnou fikci registrované osoby skladující surový tabák.

25. Zároveň podle těchto přechodných ustanovení (bod 4 zmíněné novely) pokud tato osoba, tj. za splnění výše zmíněné podmínky naplnění zákonné fikce uvedené v bodu 3 této novely, do jednoho měsíce ode dne nabytí účinnosti této novely podá přihlášku k registraci, považuje se za osobu skladující surový tabák podle zákona o spotřebních daních, a to do dne předcházejícího dni pravomocného ukončení registračního řízení. Uvedená doba jednoho měsíce byla poskytnuta těmto osobám proto, aby mohly podat přihlášku k registraci a přitom mohly provozovat svoji činnost jako osoby registrované podle zákona o spotřebních daních, tedy, pokud osoba skladující surový tabák podá přihlášku k registraci do jednoho měsíce ode dne nabytí účinnosti zmíněné novely, má se za to, že je osobou registrovanou, která může provozovat svou činnost ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o registraci, tedy v takovém případě může být naplněna zmíněná zákonná podmínka pro skladování surového tabáku, upravená v § 134zz odst. 1 zákona o spotřebních daních, respektive v takovém případě není porušena povinnost vyplývající z tohoto ustanovení, že tedy skladovat surový tabák, který je skladován pro jiný účel, než pro výrobu tabákových výrobků, nesmí skladovat jiná osoba, než registrovaná osoba skladující surový tabák (§ 134zz odst. 1 zákona o spotřebních daních).
26. Žalobce včetně ostatních zmíněných účastníků daňového řízení v tomto řízení počal tvrdit, že tato zákonná fikce v projednávané věci byla naplněna a nemohlo tak dojít k porušení zákona o spotřebních daních, tedy zmíněného ust. § 134zz, když tuto zákonnou podmínku splnila společnost COBBA (odvolatel IV). Společnost COBBA podala sice ve zmíněné jednoměsíční lhůtě přihlášku k registraci u Celního úřadu pro Jihočeský kraj, tj. přihlášku k registraci osoby skladující surový tabák, přičemž tento celní úřad vydal rozhodnutí o registraci dne 23. 9. 2015 a tato registrace byla účinná ode dne 29. 9. 2015. V průběhu daňového řízení však bylo prokázáno, a ostatně to není ani mezi účastníky sporné, že společnost COBBA neskladovala surový tabák v areálu Ř., tj. ten, který též vlastnil i žalobce, ke dni nabytí účinnosti zmíněné novely, ale až ode dne 1. 8. 2015, a nemohla tak splnit podmínky fikce registrované osoby skladující surový tabák podle zmíněného článku III. bodu 3 a 4 přechodných ustanovení novely zákona o spotřebních daních. Zřejmě právě proto žalobce, stejně jako další zmínění účastníci, začal v průběhu daňového řízení tvrdit, že podmínky této zákonné fikce registrace osoby skladující surový tabák byly splněny, protože společnost COBBA ke dni nabytí účinnosti novely zákona o spotřebních daních skladovala údajně 0,2 kg surového tabáku v daňovém skladu v Č. B.
27. A právě stěžejní otázkou v celé věci, základní a podstatnou pro posouzení zákonnosti žalovaného rozhodnutí je, zda tímto způsobem byly splněny podmínky zmíněné zákonné fikce, jak tvrdí žalobce a ostatní odvolatelé, anebo nikoliv, jak tvrdí žalovaný. Zodpovězení této základní otázky je základem pro posouzení zákonnosti žalovaného rozhodnutí, tedy, zda že surovým tabákem nalezeným v areálu v obci Ř. ve

volném daňovém oběhu, bylo či nebylo nakládáno v rozporu se zákonem o spotřebních daních, konkrétně pak v rozporu ust. § 134zz odst. 1 zákona o spotřebních daních, a tedy, zda došlo či nedošlo k zabránění a propadnutí surového tabáku ve zmíněném množství v souladu s právní úpravou.

28. Žalovaný vyšel z názoru, že společnost COBBA ve zmíněném registračním řízení nepředložila jinou evidenci surového tabáku než tu, která se vztahovala ke skladování surového tabáku v Ř., tedy, že vymezila předmět registračního řízení za účelem legalizace skladování surového tabáku v Ř. a toto registrační řízení se vůbec netýká žalobcem a ostatními účastníky tvrzeného množství 0,2 kg surového tabáku, který měl být umístěn k datu účinnosti zmíněné novely v daňovém skladu tohoto účastníka řízení, tj. společnosti COBBA.
29. Žalovaný na rozdíl od žalobce a ostatních účastníků řízení byl názoru, že rozhodnutí o registraci společnosti COBBA bylo vydáno v jiném daňovém řízení a předmět řízení o registraci nebylo předběžnou otázkou v tomto daňovém řízení, tj. řízení, v němž bylo žalované rozhodnutí vydáno. Správní orgán I. stupně a žalovaný pak vycházely ze skutečnosti, že z předložené evidence, kterou měla povinnost vést i společnost COBBA podle § 37 zákona o spotřebních daních a podle § 134zi zákona o spotřebních daních, měla tato společnost povinnost vést speciální evidenci, která však neobsahovala údaje o zmíněném množství 0,2 kg surového tabáku. Žalobce naopak tyto závěry zpochybňoval, tvrdil, že mělo být provedeno za účelem prokázání skladování tohoto množství tabáku ke dni nabytí účinnosti zmíněné novely ve skladu společnosti COBBA dokazování a zároveň zpochybnil závěr žalovaného, že se mohlo jednat pouze o zbytky vzniklé při výrobě tabákových výrobků, které jsou jen tabákovým odpadem, a nemohou být podle názoru žalovaného považovány za surový tabák. Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného rozhodnutí, a to z níže uvedených důvodů
30. Jak již bylo výše uvedeno, základní otázkou v dané věci bylo posouzení splnění podmínek právní fikce uvedené v článku III odst. 3 přechodných ustanovení zákona č. 157/2005 Sb., tj. novely zákona o spotřebních daních. Předně je třeba zdůraznit, že žalovaný správně v žalovaném rozhodnutí zdůraznil význam řízení o registraci společnosti COBBA, když právě toto rozhodnutí mělo vliv na určení okamžiku, od kterého byla tato osoba skladovatelem surového tabáku, přičemž právě v rámci registračního řízení se prokazuje a posuzuje, zda registrující se osoba splnila podmínky těchto přechodných ustanovení, a zda tudíž lze na ni nahlížet jako na osobu skladující surový tabák počínaje dnem 1.7.2015.
31. Společnost COBBA je provozovatelem výrobního daňového skladu v Č. B., kde vyrábí tabák ke kouření ve smyslu § 101 odst. 3 zákona o spotřebních daních, přičemž tato společnost, jak již bylo výše uvedeno, podala koncem července roku 2015 Celnímu úřadu pro Jihočeský kraj přihlášku k registraci osoby skladující surový tabák, přičemž součástí této přihlášky bylo oznámení podle § 134zza odst. 2 zákona o spotřebních daních, které se týkalo předpokládaného množství 600 000 kg přijatého nebo odeslaného surového tabáku v roce 2015. Předmět registračního řízení, jak správně žalovaný uvedl v žalovaném rozhodnutí, byl „*dán vůlí odvolatele IV*“, tedy jednalo se o návrhové řízení, přičemž tento předmět řízení vymezil tento žadatel, tedy společnost COBBA, a bylo právě na něm, aby v tomto řízení doložil veškeré jím tvrzené skutečnosti rozhodné pro posouzení této přihlášky. Zároveň tato společnost byla Celním úřadem pro Jihočeský kraj vyzvána

k doložení evidence surového tabáku (jedná se o evidenci podle § 134zi zákona o spotřebních daních, podle něhož je osoba skladující surový tabák povinna vést evidenci surového tabáku a uchovávat ji společně s doklady po dobu deseti let), tedy tato výzva se vztahovala na surový tabák, který tato společnost COBBA skladovala.

32. Společnost COBBA k této výzvě předložila tuto evidenci surového tabáku, která se však vztahovala pouze ke skladu v areálu Ř., a nebylo v ní vůbec uvedeno, že by se týkala i zmíněného množství 0,2 kg surového tabáku, údajně skladovaném společností COBBA v jeho skladu v Č. B. Zcela totožná evidence byla předložena v tomto daňovém řízení, tj. v tom, ve kterém bylo žalované rozhodnutí vydáno. Z této evidence nevyplývá, že by společnost COBBA ke dni 1.7.2015 skladovala surový tabák v uvedeném množství ve skladu v Č. B. Žalobce tak nedoložil v registračním řízení žádnou jinou evidenci surového tabáku než tu, která se vztahovala ke skladování ve volném daňovém oběhu v Ř..
33. Krajský soud proto považuje za správný závěr žalovaného, že „... *vůle odvolatele IV (společnost COBBA – poznámka krajského soudu) v registračním řízení byla zcela zřejmá, když se snažil dosáhnout „legalizace“ skladování surového tabáku v Ř.*“ V registračním řízení nebylo jeho úmyslem dosáhnout na fikci registrace osoby skladující surový tabák ve smyslu přechodných ustanovení novely zákona o spotřebních daních proto, že by skladoval celkem 0,2 kg surového tabáku ve svém daňovém skladu. Kdyby tomu tak skutečně bylo, v registračním řízení by doložil evidenci surového tabáku uskladněného v daňovém skladu a určeného pro jiný účel, než je výroba tabákových výrobků, přitom ze spisu nevyplynula jediná objektivní překážka, která by mu v tom jakkoliv bránila.
34. Je dále evidentní, že pokud by s výsledkem registračního řízení nesouhlasil, napadl by rozhodnutí o registraci alespoň řádným oprávným prostředkem, což však neučinil a nevyužil např. ani mimořádných či dozorčích oprávných prostředků. Způsob, který žalobce a ostatní odvolatelé v daňovém řízení zvolili, kdy se snažili zpochybnit výsledek registračního řízení, se proto jeví jako postup ryze účelový.
35. K tomu lze snad jen dodat, že posouzení výsledků tohoto registračního řízení nemůže být považováno za předběžnou otázku pro účely řízení, ve kterém bylo žalované rozhodnutí vydáno, naopak je třeba vycházet ze zásady presumpce správnosti zmíněného rozhodnutí o registraci a nelze se k němu vracet a přezkoumávat skutečnosti, které se týkaly tohoto řízení o registraci společnosti COBBA.
36. Skutečnost, že žalobce a ostatní účastníci řízení přdestřeli uvedené tvrzení o naplnění zákonných podmínek fikce uvedené v článku III odst. 3 přechodných ustanovení novely zákona o spotřebních daních až v průběhu daňového řízení, svědčí též i o účelovosti tohoto tvrzení. O účelovosti tohoto postupu svědčí to, že nově byla předložena „*evidence surového tabáku*“ ve vztahu k daňovému skladu společnosti COBBA v Č. B., označená jako „*evidence surového tabáku dle § 134zi zákona č. 353/2003 Sb.*“, přičemž však tento postup nemohlo zhojit to, že v průběhu zmíněného registračního řízení taková evidence předložena vůbec nebyla. Tedy je třeba zdůraznit, že právě z postupu společnosti COBBA v tomto registračním řízení vyplývá jediný úmysl, tj. dosáhnout statusu registrované osoby skladující surový tabák, aby mohlo být zlegalizováno skladování surového tabáku v Ř. Pokud by k datu 1.7.2015 uvedené marginální množství surového tabáku skutečně společnost COBBA skladovala, tak by jistě musela reagovat na zmíněnou výzvu a tuto evidenci by předložila v registračním řízení, což se nestalo.

37. Lze tak mít důvodné pochybnosti o neúčelovosti takového jednání, krajský soud považuje za důvodné a správné obsáhlé závěry žalovaného, na které soud odkazuje, zejména na závěry uvedené na straně 19 a násl. žalovaného rozhodnutí, které se vztahují k hodnocení „*postavení odvolatele IV*“, tedy ke společnosti COBBA. Nelze přehlédnout, že osobou skladující surový tabák k uvedenému datu 1.8.2015 byly společnost COBBA a nikoliv žalobce, proto měla být registrace vyřizována touto společností, přihlášku k registraci žalobce k datu 3.8.2015 a ani později nepodal, proto je otázka případného splnění podmínek zmíněné zákonné fikce registrované osoby skladující surový tabák podle zmíněného čl. III bodu 3 přechodného ustanovení novely zákona o spotřebních daních ve vztahu k žalobci a ke dni 3.8.2015 irelevantní.
38. Zároveň se nelze ztotožnit s argumentací žalobce, který v podstatě účelově obhajuje názor o tom, že na odpad z výroby tabákových výrobků, „*tedy na zbytky listů, které vznikají při výrobě tabákových výrobků*“, lze v podstatě „*nahlížet*“ jako na surový tabák. Krajský soud považuje za zcela přesvědčivou argumentaci žalovaného k této otázce, která je podrobně rozvedena v žalovaném rozhodnutí na straně 26, třetí a čtvrtý odstavce. V této souvislosti je správný odkaz žalovaného na ustanovení § 134zz odst. 2 zákona o spotřebních daních, přičemž surový tabák, s nímž je nakládáno pro jiný účel, než pro výrobu tabákových výrobků, nesmí být dále zpracováván nebo upravován. V daném případě, i kdyby se zmíněné množství 0,2 kg skutečně nacházelo ve skladu společnosti COBBA, tak se nemohlo jednat o surový tabák, protože sám žalobce sobě prokazuje, že se jednalo o zbytek z řezání, odpad z výroby, přičemž tyto výrazy naprosto jasně evokují zbytek pocházející z proběhlého procesu výroby tabákových výrobků v daňovém skladu a zároveň nesporně *prima facie* vylučují to, že by se mohlo jednat o surový, nějak neupravený, nezpracovaný tabák, který nebyl podroben žádné výrobní operaci, jak správně uvedl žalovaný v této části žalovaného rozhodnutí.
39. Tento názor považuje krajský soud za správný a nemínil vést se zástupcem žalobce, respektive s obsahem žaloby, další „polemiku“, v níž by podrobně vyvracel patrnou účelovost jeho argumentace. Byl to tedy sám odvolatel IV, tedy společnost COBBA, která prokázala nejen sama sobě, ale i žalobci a dalším účastníkům tohoto daňového řízení, že v případě zmíněného množství 0,2 kg se nejednalo o surový tabák, a proto ani nemůže být důvodné tvrzení žalobce o tom, že mělo být prováděno nějaké další dokazování.
40. Žalovaný správně odmítl provést takové dokazování nejen z výše uvedených důvodů, ale i proto, že se toto množství mělo v daňovém skladu nacházet již v létě roku 2015, tedy před dvěma lety před vydáním žalovaného rozhodnutí a od té doby nelze objektivně zajistit, že dané, totožné zboží, se stále ve zmíněné podobě v daňovém skladu nachází. Bylo na žalobci a i dalších účastnících tohoto řízení, aby svoje důkazní břemeno v tomto řízení unesli, což se nestalo. Návrhy na dokazování by měly se vztahovat k důvodným pochybnostem v případě zjištěných rozporů, tyto pochybnosti však žalovaný a stejně tak krajský soud nezjistil. Zároveň by se mělo jednat o věrohodné důkazní prostředky, přičemž žalovaný podrobně v žalovaném rozhodnutí vysvětlil, proč v takovém případě odmítl provést navrhované výsledky za účelem prokázání skladování tohoto surového tabáku ve zmíněném marginálním množství (srov. str. 26 a 27 žalovaného rozhodnutí, na kterou krajský soud v podrobnostech odkazuje).
41. Ostatně netřeba se dále podrobněji této stěžejní otázce věnovat, neboť ta již byla zodpovězena v jiném soudním řízení, když proti žalovanému rozhodnutí brojil i odvolatel

III, tj. společnost COSTRA, která v žalobě rovněž obhajovala zmíněnou účelovou verzi o splnění podmínek zákonné fikce dle článku III odst. 3 zmiňované novely zákona o spotřebních daních. Zdejší soud rozhodl o této žalobě rozsudkem ze dne 7. 2. 2018, č.j. 52 Af 40/2017-153, přičemž NSS kasační stížnost proti tomuto rozsudku zamítl rozsudkem ze dne 27. 2. 2020, č.j. 2 Afs 104/2018-93.

42. Na tomto místě je třeba z argumentace NSS k této otázce odkázat na závěry uvedené v tomto rozsudku, zejména v bodu 16 a násl:

„ 16) Jádrem věci je, zda stěžovatelka nakládala surovým tabákem v rozporu s § 134zz zákona o spotřebních daních.

17) Dle § 134zz zákona o spotřebních daních platí: (1) Surový tabák, který je skladován pro jiný účel než výrobu tabákových výrobků, nesmí skladovat jiná osoba než registrovaná osoba skladující surový tabák. (2) Surový tabák, se kterým je nakládáno pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků, nesmí být dále zpracováván nebo upravován. (3) Omezení nakládání se surovým tabákem podle odstavců 1 a 2 se nevztahuje na nakládání se surovým tabákem, který je použit pro výzkumné nebo vědecké účely výzkumnou organizací podle právního předpisu upravujícího podporu výzkumu, experimentálního vývoje a inovací nebo veřejnou vysokou školou.

18) Dle § 134zzc zákona o spotřebních daních platí: (1) Správce daně zajistí surový tabák, popřípadě i dopravní prostředek, který jej dopravuje, jestliže zjistí, že a) je s ním nakládáno v rozporu s § 134zz, b) nebyla splněna oznamovací povinnost podle § 134zza, nebo c) je surový tabák dopravován bez dokladu uvedeného v § 134zzb, údaje v něm uvedené jsou nesprávné nebo nepravdivé, nebo doklad je pozměněný nebo padělaný. (2) Pro zajištění podle odstavce 1 se použijí obdobně ustanovení tohoto zákona upravující řízení o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku. (3) Ve věci zajištěného surového tabáku, popřípadě i dopravního prostředku, se použijí obdobně ustanovení § 42b až § 42e.

19) Dle čl. III bod 3 zákona č. 157/2015 Sb. (o)soba, která je osobou skladující surový tabák ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona, se považuje za osobu skladující surový tabák registrovanou podle zákona č. 353/2003 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, a to po dobu 1 měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

20) Dle čl. III bod 4 zákona č. 157/2015 Sb., (p)okud osoba skladující surový tabák podle bodu 3 do 1 měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona podá přihlášku k registraci, považuje se za osobu skladující surový tabák podle zákona č. 353/2003 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, a to do dne předcházejícího dni pravomocného ukončení registračního řízení.

21) Stěžovatelka sama není registrovanou osobou skladující surový tabák a ani o registraci neusilovala. Místo toho uzavřela soukromoprávní smlouvu o nájmu a skladování s jinou osobou – COBBA GROUP, která si měla oprávnění ke skladování surového tabáku obstarat. Otázkou, zda byla COBBA GROUP v době provedení místního šetření osobou registrovanou dle § 134zh zákona o spotřebních daních, se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 6. 2018, č. j. 7 Afs 64/2018 - 72, a dospěl k závěru, že nikoliv, neboť dostatečně a věrohodně nedoložila, že k 1. 7. 2015 skutečně nakládala se surovým tabákem k jinému účelu než výrobě tabákových výrobků. Zároveň Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „stěžovatel (COBBA GROUP – pozn. NSS) nedoložil, že se jednalo o surový tabák pro jiný účel než výrobu tabákových výrobků ve smyslu § 131c písm. a) zákona o spotřebních daních.“ Nevztahovala se na něj tak fikce dle čl. III bod 3 zákona č. 157/2015 Sb.

22) Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod, proč by se měl odchýlit od předchozího rozhodnutí, považuje námitku stěžovatelky za nedůvodnou. Stěžovatelka se sama rozhodla, že využije smluvní svobodu a svěří svůj majetek jiné osobě. Bylo tedy na ní a v jejím zájmu, aby si ověřila a „pohlédla“ výběr obchodního partnera. Vycházejí i ze zásady „řádného hospodáře“, měla si stěžovatelka zajistit skladování svého tabáku osobou splňující zákonné požadavky a vyhnout se tak nepříznivým následkům spojených s porušením zákona.

23) Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s námitkou, že celní orgány v řízení o propadnutí vybraných výrobků, kam spadá i surový tabák, neprokázaly naplnění důvodů pro propadnutí výrobků. Jedním z důvodů pro zajištění a následné propadnutí je, že se surovým tabákem nakládá jiná než registrovaná osoba. Jelikož s dotčeným surovým tabákem v době místního šetření nakládala osoba neregistrovaná, tedy neoprávněná, bylo zabránění a následné propadnutí v souladu s platnou právní úpravou. Nic dalšího nad rámec výše uvedeného nebylo třeba prokazovat.“

43. Protože zodpovězení této základní otázky bylo zcela stěžejní pro posouzení zákonnosti žalovaného rozhodnutí, nemohly mít další žalobní námitky vliv na zákonnost žalovaného rozhodnutí, když bylo plně prokázáno, že v daném případě se surovým tabákem nalezeným v areálu umístěném v obci Ř. bylo nakládáno v rozporu se zákonem o spotřebních daních, tedy v rozporu s ust.

§ 134zz odst. 1 zákona o spotřebních daních a tedy došlo k zabránění a propadnutí surového tabáku zcela v souladu s platnou právní úpravou.

44. Na zákonnost žalovaného rozhodnutí rovněž nemají vliv další námitky, uvedené v části III žaloby, ve které žalobce hodnotí úvahy správce daně týkající se hodnocení činností a vztahů všech odvolatelů. Tyto úvahy nebyly stěžejní pro hodnocení zákonnosti žalovaného rozhodnutí, neměly žádný vliv na rozhodnutí soudu v dané věci. Proto je třeba pouze okrajově uvést k této argumentaci, že žalobce vytrhává účelově tvrzení žalovaného z kontextu a naopak nijak nekomentuje zcela jednoznačné pochybnosti o pozadí a úmyslech účastníků, tj. zmíněných odvolatelů, které žalovaný ve svém rozhodnutí zcela logicky uvedl. Např. se lze jistě ztotožnit s názorem žalovaného o postupu odvolatele IV, tj. společnosti COBBA, který byl vtažen již do předchozího řízení o zajištění, kdy dokládal důkazní prostředky v podobě existence smluv a evidence surového tabáku v Ř. na základě žádosti odvolatele III, přičemž smlouvy, které předkládal, neobsahovaly přílohy v podobě sjednaných úplat za nájem či skladování, samotný předmět smlouvy o skladování surového tabáku byl uveden bez jakékoliv bližší specifikace, přičemž se jednalo o několik set tun surového tabáku, které bylo ve vlastnictví tří subjektů.

45. Žalobce se ani v žalobě nesnažil zpochybnit následující jasné a o účelovosti jednání všech uvedených osob svědčící závěry žalovaného, týkající se těchto vztahů:

„Co se však jeví jako nejvíc zarážející, je chování odvolatele IV ve vztahu k surovému tabáku v Ř., když sice měl uzavřít smlouvy o nájmu a skladování a předložit evidenci tohoto surového tabáku, ale zboží si předtím fyzicky nepřekontroloval, a to ani vizuálně. Jako zvláštní se v této souvislosti jeví i tvrzení, že odvolatel IV sice již dne 27. 7. 2015 uzavřel smlouvy o nájmu a skladování s účinností ode dne 1. 8. 2015, ale v období od 31. 7. do

14. 8. 2015 odjel na dovolenou. Chování odvolatele IV rozhodně nenasvědčuje péči řádného hospodáře. Odvolací orgán je názoru, že každý řádný skladovatel (obzvlášť tak velkého množství druhově určeného zboží a ve vlastnictví několika odlišných osob) si zboží fyzicky převezme a od počátku skladování má přehled o jeho množství a kvalitě. Je to zcela logické chování odpovídající

tomu, že řádný skladovatel odpovídá objektivně za případné škody, ke kterým by během skladování došlo. Za tím účelem se každý řádný skladovatel nechává pojistit, protože kdyby se se zbožím něco stalo, mohl by jistě snadněji prokázat, kolik toho (a v jaké kvalitě) skladoval. Zda-li tak vůbec odvolatel IV učinil a nechal se pro případ odpovědnosti za škodu pojistit, lze důvodně pochybovat, když si zboží ani fyzicky nezkontroloval a takto neučinil ani během fyzického ohledání, které se realizovalo až skoro za půl roku od zajištění surového tabáku. Přesto však odvolatel IV s ohledáním vyslovil souhlas a dodal, že nedisponuje žádným personálním ani materiálním vybavením, které by mohl pro účely součinnosti poskytnout. V této souvislosti se opět jeví jako zvláštní skladovat surový tabák v řádu cca 650 tun více než 200 km od sídla odvolatele IV a nemít přitom v podstatě žádný personál ani manipulační techniku k nakládání se surovým tabákem, a to bez ohledu na tu skutečnost, že došlo k zajištění surového tabáku, když tuto skutečnost odvolatel IV nemohl předjímat a tím spíše měl učinit vše, aby zajistil řádné skladování surového tabáku.

Zarážející je v této souvislosti i chování ukladatелů, jímž v podstatě nijak nevadilo nezodpovědné chování skladovatele (viz výše), kterému svěřují zboží v takovém nemalém rozsahu.

Odvolatel IV rovněž v únoru 2016 uvedl, že výsledky fyzického ohledání mu poslouží pro účetní účely. I tato skutečnost vede k otázce, zda-li vůbec odvolatel IV surový tabák v Ř. zavedl do účetní evidence v reálném čase, tzn. v době, odkdy měl tento surový tabák skladovat. Co se týče formálních dokladů, tak ve vztahu k surovému tabáku v Ř. doložil toliko evidenci předvídanou zákonem o spotřebních daních, jejíž povinnost je však pro osobu skladující surový tabák zakotvena v ust. § 134zy odst. 1 citované normy. Žádný jiný (např. účetní) doklad doposud doložen nebyl.

Způsob dokládání evidence již byl také vzpomínán, když tento důkazní prostředek odvolatel IV nepředložil

z vlastní iniciativy, ale až na podnět celního úřadu, event. na žádost odvolatele I“

46. Tyto závěry, které žalobce ani nenapadl v žalobě, svědčí jen o účelovosti tvrzení žalobce, krajský soud dospěl k závěru, že žaloba nebyla důvodná a musel ji zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
47. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 a 5 s.ř.s. když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly. Rovněž nevznikl důvod přiznávat náklady řízení osobám zúčastněným na řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních 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 nejbližší 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.

Pardubice, 29. května 2020

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu