



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci

žalobkyně: **C. Ltd.,**
zastoupená advokátem Mgr. Bronislavem Šerákem
sídlem Na Bělidle 2/830, 150 00 Praha 5

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

za účasti: **1. B. 1., s.r.o.**
zastoupená advokátem JUDr. Jiřím Vaníčkem
sídlem Šaldova 34/466, 186 00 Praha 8 - Karlín
2. L. spol. s r.o
zastoupená advokátem JUDr. Václavem Hodanem
sídlem Wenzigova 5, 120 00 Praha 2

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného 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. § 134zzc 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. § 134zzc 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 III“, dále v textu jen jako „žalobce“ nebo jako „odvolatel III“), byly ještě tyto společnosti: L. spol. s r.o., (dále v textu jako „L.“ nebo jen jako „odvolatel I“), dále B. 1., s.r.o., (dále v textu jen jako „B.“ nebo i jen jako „odvolatel II“), a konečně C. G., s.r.o., (dále v textu jako „C.“ nebo jen jako „odvolatel IV“). Žalobu žalobce odůvodnil následujícím způsobem:
2. Žalobce uvedl, že *„stěžejní otázkou zákonnosti žalovaného rozhodnutí je naplnění skutkové podstaty pro zajištění – propadnutí – zabrání surového tabáku dle § 134 zzc odst. 1 písm. a) ZSpD“, tedy zda bylo s předmětným surovým tabákem nakládáno v rozporu s § 134 zzc zákona o spotřebních daních*, podle něhož surový tabák nesmí být skladován jinou osobou, než která je registrována jako osoba skladující surový tabák. Žalobce *„podotknul“*, že zajištění surového tabáku proběhlo v době, kdy ještě nebyl dle zákona registrován ke skladování surového tabáku na území České republiky žádný subjekt, a příčinou tohoto řízení je *„nejasnost přechodných ustanovení“* zákona č. 157/2015 Sb., *„které provázely zavedení spotřební daně ze surového tabáku“*. Žalobce stejně jako v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně v žalobě tvrdil, že předmětný surový tabák byl skladován osobou, která se nacházela v režimu článku III bodu 3 přechodných ustanovení zákona o spotřebních daních (pozn. soudu – k této otázce se již soud vyjadřoval v rozsudku ze dne 20. 12. 2017, č.j. 52 Af 14/2017 – 166, ve věci C. G., s. r. o.; proti rozsudku byla podána kasační stížnost a věc je vedena u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 7 Afs 64/2018), tedy tato osoba byla registrována, přičemž podle článku III těchto přechodných ustanovení je právní fikcí, že kdo ke dni účinnosti novely, tj. ke dni 1. 7. 2015, je osobou skladující surový tabák, považuje se za osobu registrovanou ke skladování surového tabáku až do 3. 8. 2015. Orgány celní správy prováděly místní šetření dne 3. 8. 2015, tedy v době, kdy měl žalobce platnou registraci ke skladování surového tabáku podle článku III bodu 3 přechodných ustanovení, a proto *„se nemohl dopustit porušení zákona, celé následné řízení je tak zatíženo neodstranitelnou vadou, neboť veškeré následné úkony žalobce, směřující k propadnutí surového tabáku, jsou stanovovány právě k úkonu ze dne 3. 8. 2015“*, kdy byl sepsán protokol podle § 42 zákona o spotřebních daních jako nutná podmínka pro vydání rozhodnutí o zabrání a propadnutí surového tabáku. Žalobce dále namítl, že vzhledem k množství, které skladoval, bylo nereálné získat registraci po skončení platnosti článku III přechodných ustanovení, protože výše kaucí 20.000.000 Kč je vzhledem k hodnotě skladovaného surového tabáku žalobce ekonomicky neopodstatněná a nereálná. Podávat přihlášku k registraci s vědomím toho, že žalobce nemůže splnit podmínky registračního řízení, by bylo pouhou spekulativní aktivitou žalobce, která by jen oddalovala ukončení jeho registrace podle článku III přechodných ustanovení. Přesto mu toto bylo v žalovaném rozhodnutí doporučeno a bylo mu kladeno za vinu *„spekulativní chování.“* Žalobce uvedl, že žalovaný je *„mimo ekonomickou realitu subjektů fungující v běžném podnikatelském*

Shodu s prvopisem potvrzuje.

životě“, a že „z tohoto důvodu došlo ke vzniku smluvního vztahu s obchodní společností, která splňovala všechny podmínky pro registraci osoby skladující surový tabák“. Nicméně bylo třeba „převést skladování surového tabáku již od 1.7.2015“, jelikož žalobce byl registrován až do 3. 8. 2015 v rámci zmíněné právní fikce dle článku III bodu 3 přechodných ustanovení zákona o spotřebních daní. Žalovaný žalobci neustále „podsouval“, že záměrem žalobce bylo úmyslné zbavení se svého majetku formou, kdy naplní podmínky pro jeho zajištění a zabránění. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení.

3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zrekapituloval průběh správního řízení, ve kterém bylo žalované rozhodnutí vydáno, konstatoval podstatné okolnosti z žalovaného rozhodnutí a odkázal na jeho obsah. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
4. Osoby zúčastněné na řízení se k žalobě nevyjádřily.
5. Předně soud zdůrazňuje, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument (srov. kupř. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09). Rozsah reakce 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 ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné 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, etc.) - tzn., že na námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (tento právní názor akceptoval i Nejvyšší správní soud – viz např. bod 15 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22.10.2014, č. j. 6 Ads 237/2014 – 9, bod 37 odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014 – 108, bod 12 odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012 – 161, či odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 16. 4. 2015, č.j. 7 As 169/2014 – 55). 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. nálezy ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, a desítky dalších rozhodnutí Ústavního; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, odstavec 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, odstavec 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č.j. 1 As 17/2013 – 50, odstavec 17, popř. rozsudky ve věcech sp. zn. 1 Afs 81/2013, 1 Afs 82/2013, 1 As 72/2013, 9 Afs 22/2013, 9 Afs 39/2013, 9 Afs 45/2013, 3 As 80/2013 a řada dalších). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. odstavec 24 nálezu ze dne 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. Z výše uvedených důvodů soud není povinen reagovat na košatou a obsáhlou žalobu stejně košatým a obsáhlým rozsudkem (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, bod 35, či rozsudek téhož soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 46, bod 19, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 – 45).

6. Nelze též zapomínat, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto bude soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (k tomu 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, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, a ze dne 30. 6. 2014, č. j. 8 Azs 71/2014 – 49). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12 atd.).
7. Konečně je vhodné ve vztahu k samotnému soudním přezkumu uvést i to, že pojem „úplný přezkum“ (plná jurisdikce) není Evropským soudem pro lidská (srov. rozsudek ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 40378/10 – Fazia Ali proti Spojenému království) vykládán doslova a Evropský soud pro lidská práva se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlédnout ke specifičnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod dle Evropského soudu pro lidská práva nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Evropský soud pro lidská práva zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva (srov. např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. 11. 1995, § 47).
8. Nyní k samotnému přezkumu.
9. 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. Registrační řízení pak upravuje zákon o spotřebních daních v dalších ustanoveních, přičemž podle ust. § 134zi osoba skladující surový tabák je povinna se před

Shodu s prvopisem potvrzuje.

zahájením své činnosti registrovat u správce daně a podmínky registrace pak stanoví zákon o spotřebních daních. Pro žalobce, stejně jako pro odvolatele I. a II., tj. pro společnosti L. a B. jako další vlastníky zmíněného množství surového tabáku skladovaného v areálu na adrese Řídký 22, u obce Litomyšl, zajišťoval skladování tohoto tabáku na smluvním základě v tomto areálu odvolatel IV, tj. společnost C., a to od 1.8.2015, což žalobce nepopřel (k tomu srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 52 Af 14/2017 – 166, ve věci C. G., s. r. o.; proti rozsudku byla podána kasační stížnost a věc je vedena u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 7 Afs 64/2018). 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 zák. č. 157/2015 Sb., tedy se zaměřením na zjištění, zda zmíněný surový tabák byl skladován osobou, která je oprávněná ho skladovat pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků (srov. § 134zh zákona o spotřebních daních). Žalobce, stejně jako další účastníci zmíněného daňového řízení, z něhož žalované rozhodnutí vzešlo (tedy L. a B.), shodně tvrdili, přičemž to tvrdil i žalobce v žalobě, že nedošlo k porušení zmíněných ustanovení zákona o spotřebních daních, přičemž mezi účastníky není sporné, že v daňovém řízení bylo zjištěno a prokázáno, že společnosti L. a B. pronajaly prostor ve zmíněném areálu sloužící k podnikání společnosti C., aby tato společnost pro ně skladovala surový tabák, ke kterému měla vlastnické právo kromě žalobce a společnosti B. i společnost C., tedy žalobce.

10. 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. 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 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. Uvedená doba jednoho měsíce byla poskytnuta osobám podnikajícím se surovým tabákem ve smyslu novely proto, aby mohly podat přihlášku k registraci a přitom mohly provozovat svoji činnost jako osoby registrované podle zákona o spotřebních daních. Pokud tedy osoba skladující surový tabák ke dni činnosti novely 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 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).
11. Žalobce včetně ostatních zmíněných účastníků daňového řízení v tomto řízení začal tvrdit, že tato zákonná fikce v projednávané věci byla naplněna a nemohlo tak dojít k porušení

Shodu s prvopisem potvrzuje.

zákona o spotřebních daních, tedy zmíněného ust. § 134zz, když tuto zákonnou podmínku splnila společnost C. (odvolatel IV). Společnost C. 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 ale bylo prokázáno, a ostatně to není ani mezi účastníky sporné, že společnost C. neskladovala surový tabák v areálu Řídkém, 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, začali v průběhu daňového řízení tvrdit, že podmínky této zákonné fikce registrace osoby skladující surový tabák byly splněny, protože společnost C. ke dni nabytí účinnosti novely zákona o spotřebních daních skladovala údajně 0,2 kg surového tabáku v daňovém skladu v Českých Budějovicích.

12. A právě stěžejní otázkou v celé věci je, zda tímto způsobem byly splněny podmínky zmíněné zákonné fikce, jak tvrdí žalobce a ostatní odvolatelé, anebo nikoliv, jak tvrdí žalovaný, a zda se surovým tabákem nalezeným v areálu v obci Řídký 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 zda došlo či nedošlo k zabránění a propadnutí surového tabáku ve zmíněném množství v souladu s právní úpravou.
13. Žalovaný vycházel z toho, že společnost C. ve zmíněném registračním řízení nepředložila jinou evidenci surového tabáku než tu, která se vztahovala ke skladování surového tabáku v Řídkém, tedy, že vymezila předmět registračního řízení za účelem legalizace skladování surového tabáku v Řídkém 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 C. Žalovaný na rozdíl od žalobce a ostatních účastníků řízení byl názoru, že rozhodnutí o registraci společnosti C. 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 C. 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.
14. Soud na tomto místě zdůrazňuje, že zmíněný závěr žalovaného o tom, že předložená evidence touto společností neobsahuje údaje o uvedeném množství 0,2 kg surového tabáku, žalobce nenapadl v žalobě žádnou námitkou, přičemž *„není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta“* (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2010, č.j. 4 As 3/2008-78).
15. 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, tj. novely zákona o spotřebních daních. Předně je třeba zdůraznit, že žalovaný správně v žalovaném rozhodnutí zdůraznil význam řízení o registraci společnosti C., když právě toto rozhodnutí mělo vliv na určení okamžiku, od kterého byla tato osoba skladovatelem

Shodu s prvopisem potvrzuje.

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. Společnost C. je provozovatelem výrobního daňového skladu v Českých Budějovicích, 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 C., 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 C. skladovala. Společnost C. k této výzvě předložila tuto evidenci surového tabáku, která se však vztahovala pouze ke skladu v areálu Řídký, a nebylo v ní vůbec uvedeno, že by se týkala i zmíněného množství 0,2 kg surového tabáku, údajně skladovaném společností C. v jeho skladu v Českých Budějovicích. Zcela totožná evidence byla předložena v tomto daňovém řízení, tj., ve kterém bylo žalované rozhodnutí vydáno, tedy z této evidence nevyplývá, že by společnost C. ke dni 1. 7. 2015 skladovala surový tabák v uvedeném množství ve skladu v Českých Budějovicích. Žalobce tak nedoložil v registračním řízení žádnou jinou evidenci surového tabáku než tu, která se vztahovala ke skladování ve volném daňovém oběhu v Řídkém, soud proto považuje za správný závěr žalovaného, že „... *vůle odvolatele IV. (společnost C. – poznámka krajského soudu) v registračním řízení byla zcela zřejmá, když se snažil dosáhnout „legalizace“ skladování surového tabáku v Řídkém.*“ V registračním řízení nebylo úmyslem odvolatele IV 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 tento odvolatel doložil evidenci surového tabáku uskladněného v daňovém skladu a určeného pro jiný účel, než je výroba tabákových výrobků, přitom ze spisu nevyplývala jediná objektivní překážka, která by mu v tom jakkoliv bránila. A konečně je evidentní, že pokud by s výsledkem registračního řízení odvolatel IV nesouhlasil, napadl by rozhodnutí o registraci alespoň řádným opravným prostředkem, což však neučinil, nebo by využil např. mimořádných či dozorčích opravných 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. 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 C. Skutečnost, že žalobce a ostatní účastníci řízení předestřeli 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 o účelovosti tohoto

tvrzení. O účelovosti tohoto postupu svědčí i to, že nově byla předložena „*evidence surového tabáku*“ ve vztahu k daňovému skladu společnosti C. v Českých Budějovicích, 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 C. v tomto registračním řízení vyplývá jediný jeho úmysl, tj. dosáhnout statusu registrované osoby skladující surový tabák, aby mohlo být zlegalizováno skladování surového tabáku v Řídkém. Pokud by k datu 1. 7. 2015 uvedené marginální množství surového tabáku skutečně společnost C. skladovala, tak by jistě musela reagovat na zmíněnou výzvu a tuto evidenci by předložila v registračním řízení, což se nestalo. Soud hodnotí jako správné obsáhlé závěry žalovaného, vztahující se k tomuto účelovému postupu a v podrobnostech na tyto závěry odkazuje, zejména pak na závěry uvedené na straně 19 a násl., které se vztahují k hodnocení „*postavení odvolatele IV.*“, tedy ke společnosti C. (odkázat lze též na závěry obsažené v odůvodnění rozsudku zdejšího soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 52 Af 14/2017 – 166, ve věci C. G., s. r. o., zejména na body 21 až 26 odůvodnění; proti rozsudku byla podána kasační stížnost a věc je vedena u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 7 Afs 64/2018. Nelze též přehlédnout, že osobou skladující surový tabák k uvedenému datu 1. 8. 2015 byla společnost C. a nikoliv žalobce, proto měla být registrace vyřizována touto společností. Přihlášku k registraci žalobce k datu 3. 8. 2015 a ani později nepodal, a tudíž je otázka případného splnění podmínek zmíněné zákonné fikce registrované osoby skladující surový tabák podle zmíněného čl. III bodu 3 přechodných ustanovení novely zákona o spotřebních daních ve vztahu k žalobci a ke dni 3. 8. 2015 irelevantní.

16. Na tomto místě je třeba opětovně zdůraznit, že žalobce v žalobě zmíněné závěry žalovaného týkající se předložené evidence společností C. nenapadl žádnou žalobní námitkou, tedy soud sám ex officio nemůže tyto závěry přezkoumávat, přičemž se jedná o jasné a srozumitelné závěry žalovaného s náležitou argumentací, která potvrzuje závěry žalovaného o tom, že postup této společnosti byl pouze účelový, přičemž k datu 1. 7. 2015 tato společnost žádný surový tabák ve smyslu výše zmíněné novely zákona o spotřebních daních neskladovala, jinak by jistě předložila evidenci týkající se tohoto tabáku ve zmíněném registračním řízení (tento závěr rovněž uvedl žalovaný v žalovaném rozhodnutí a žalobce jej žádnou žalobní námitkou opět nezpochybnil). Žalobce tedy vůbec v žalobě nebrojil proti závěrům žalovaného, že předmětná evidence předložená společností C. neobsahuje vůbec žádný údaj o skladování údajného množství 0,2 kg surového tabáku k datu nabytí činnosti zmíněné novely zákona o spotřebních daních, tj. k 1. 7. 2015. Jsou proto správné závěry žalovaného o tom, že společnost C., která pro žalobce skladovala surový tabák, k datu 1. 7. 2015 nesplnila zmíněné podmínky naplnění zákonné fikce uvedená v článku II. bodu 3 zmíněné novely (opět lze odkázat i na závěry obsažené v odůvodnění rozsudku zdejšího soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 52 Af 14/2017 – 166, ve věci C. G., s. r. o., zejména na body 21 až 26 odůvodnění; proti rozsudku byla podána kasační stížnost a věc je vedena u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 7 Afs 64/2018). Byl to tedy odvolatel IV, tedy společnost C., která v podstatě prokázala nejen sama sobě, ale i žalobci a dalším účastníkům tohoto řízení, že v případě zmíněného množství 0,2 kg se jednalo o pouhé tvrzení, které uplatnila společnost C. a další odvolatelé v průběhu řízení, ve kterém bylo žalované rozhodnutí vydáno, a to zcela účelově, přičemž k tomuto zjevně účelovému tvrzení nemuselo být prováděno nějaké další dokazování. Žalovaný ostatně podrobně v odůvodnění žalovaného rozhodnutí vysvětlil, proč v takovém případě odmítl

provést navrhované výsledky za účelem prokázání skladování tohoto surového tabáku ve zmíněném marginálním množství (srov. strana 26 a 27 žalovaného rozhodnutí, na které soud v podrobnostech odkazuje).

17. Protože zodpovězení výše zmíněné základní otázky bylo zcela stěžejní pro posouzení zákonnosti žalovaného rozhodnutí, nemohly mít další „úvahy“ žalobce vliv na zákonnost žalovaného rozhodnutí, když bylo plně prokázáno, že v daném případě se surovým tabákem nalezeným v areálu umístěném v obce Řídký 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. Na zákonnost rozhodnutí nemá proto vliv informace žalobce uvedená bodu 9 a násl. žaloby, tj. například, že by pro žalobce bylo nereálné získat registraci po skončení platnosti článku 3 přechodných ustanovení, jelikož výše kaucí 20 000 000 Kč je vzhledem k hodnotě skladovaného surového tabáku dle tvrzení žalobce ekonomicky neopodstatněná a nereálná a že žalovaný něco neustále žalobci „podsouvá“. Lze jistě obecně souhlasit s tvrzením žalobce (bod 11 žaloby), že „osoba, která o svůj majetek pečuje jako řádný hospodář, neučiní dobrovolně úkon, který ve svém důsledku bude znamenat propadnutí a zabránění tohoto majetku“. Pokud chtěl této jistě správné zásadě žalobce dostat, tak měl a mohl respektovat platnou právní úpravu a zajistit skladování svého tabáku tak, aby zákon porušen nebyl. Přece žalobci nic nebránilo, aby si zajistil skladování tohoto tabáku osobou, která splňuje zmíněné zákonné náležitosti, pokud tvrdil, že kaucí 20 000 000 Kč vzhledem k hodnotě skladovaného surového tabáku by pro něj byla neopodstatněná a nereálná, přičemž nikdo jej nenutil, aby s touto komoditou podnikal. Ostatně žalobce se ani v žalobě nesnažil zpochybnit následující jasné a o účelovosti jednání všech uvedených osob svědčící závěry žalovaného:
18. „Co se však jeví jako nejvíc zarážející, je chování odvolatele IV ve vztahu k surovému tabáku v Řídkém, 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje.

19. *Zarážející je v této souvislosti i chování ukladatelů, jímž v podstatě nijak nevadilo nezodpovědné chování skladovatele (viz výše), kterému svěřují zboží v takovém nemalém rozsahu.*
20. *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 Řídkém 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 Řídkém 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.*
21. *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.“*
22. Tyto závěry, které žalobce ani nenapadl v žalobě, svědčí jen o účelovosti tvrzení žalobce. Soud dospěl k závěru, že žaloba nebyla důvodná a musel ji zamítnout (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
23. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s.ř.s. a contrario). Ani další osoby účastníci se řízení (osoby zúčastněné na řízení) nemají právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 5 s. ř. s. a contrario). Jelikož se úspěšný žalovaný práva na náhradu nákladů řízení vzdal, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Případně-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: <http://www.nssoud.cz>.

Pardubice 7. února 2018

Shodu s prvopisem potvrzuje.

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje.