



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **BSB 1881, s.r.o.**, IČO: 271 45 310, se sídlem Kubelíkova 1780/21, Praha 3 - Žižkov, zast. JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem, se sídlem Šaldova 466/34, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, za účasti osob zúčastněných na řízení: I) COSTRA Ltd., se sídlem Bexley Square, Salford, Manchester, M3 6BZ, Spojené království, zast. Mgr. Bronislavem Šerákem, advokátem, se sídlem Na Bělidle 830/2, Praha 5, II) R. K., proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 05. 2017, č. j. 12290-3/2017-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 29. 5. 2020, č. j. 52 Af 39/2017 - 186,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Osoby zúčastněné na řízení **n e m a j í** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání společnosti L.T.B.C., spol. s r.o., IČO: 267 66 337, se sídlem Limuzská 2110/8, Praha 10, žalobce, osoby zúčastněné na řízení I a společnosti COBBA GROUP s.r.o., IČO 247 90 401, se sídlem Vrbenská 2044/6, České Budějovice (dále též „COBBA“), a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) ze dne 10. 11. 2016, č. j. 60299-2/2016-590000-12, jímž rozhodl podle § 134zcc odst. 3 ve spojení s § 42d odst. 1

písm. a) a b) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále též „ZSpD“), o propadnutí a zabránění surového tabáku v množství 638.334,40 kg, jelikož nebylo prokázáno, že byl skladován v souladu se ZSpD.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž za stěžejní otázku označil naplnění skutkové podstaty pro zajištění, propadnutí či zabránění surového tabáku podle § 134zzc odst. 1 písm. a) ZSpD, tedy zda s předmětným surovým tabákem bylo nakládáno v rozporu s § 134zz odst. 1 ZSpD. Žalobce uvedl, že předmětný surový tabák byl skladován osobou, která se nacházela v režimu čl. III. bodu 3 přechodných ustanovení zákona č. 157/2015 Sb., který novelizoval ZSpD (dále též „přechodné ustanovení“), a ke skladování surového tabáku tedy byla registrována.

[3] Nezákonnost rozhodnutí žalovaného spatřoval žalobce v tom, že správce daně v otázce skladování surového tabáku k 1. 7. 2015 nepodrobil dokazování faktické skladování surového tabáku k 1. 7. 2015 a namísto toho pouze vycházel z výstupů jiného řízení (o registraci osoby skladující surový tabák), o němž nyní žalovaný konstatoval, že pro otázku naplnění skutkové podstaty § 134zzc odst. 1 písm. a) ZSpD není relevantní. Orgány celní správy byly obeznámeny se skutečností, že COBBA ke dni 1. 7. 2015 skladovala 0,2 kg surového tabáku, který byl tvořen zbytky z výroby tabákových výrobků. Správce daně nepravdivě uvádí, že evidence surového tabáku byla zpracována *ex post* dne 4. 9. 2015.

[4] Právní názor Celního úřadu pro Jihočeský kraj a následně i správce daně, že se v daňovém skladu na výrobu tabákových výrobků nemůže nacházet surový tabák ve smyslu § 131b odst. 2 písm. b) ZSpD, jelikož každý takový tabák se musí nutně nacházet v režimu tabákového odpadu podle § 101 odst. 7 ZSpD, je podle žalobce nesprávný především z toho důvodu, že toto ustanovení je toliko výkladovým ustanovením pro účely definice tabáku ke kouření. Odporuje také evropskému právu (směrnici Rady 2011/6/EU). Zákon navíc výslovně uvádí, že zbytek z výroby, a tedy tabákový odpad dle § 101 odst. 7 ZSpD je surovým tabákem ve smyslu § 131b odst. 2 písm. b) ZSpD, a to právě pokud není upraven pro prodej konečnému spotřebiteli. Dosavadní skladovatelé (tedy L.T.B.C., s.r.o. a žalobce) byli registrováni až do 3. 8. 2015 a nebylo tedy třeba převést skladování surového tabáku již od 1. 7. 2015.

[5] Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích nadepsaným rozsudkem žalobu zamítl. Konstatoval, že základní otázkou v dané věci bylo posouzení splnění podmínek právní fikce uvedené v přechodném ustanovení. COBBA podala koncem července 2015 Celnímu úřadu pro Jihočeský kraj přihlášku k registraci osoby skladující surový tabák, přičemž součástí této přihlášky bylo oznámení podle § 134zza odst. 2 ZSpD, které se týkalo předpokládaného množství 600.000 kg přijatého nebo odeslaného surového tabáku v roce 2015. COBBA na základě výzvy Celního úřadu pro Jihočeský kraj předložila evidenci surového tabáku, která se však vztahovala pouze ke skladu v areálu Řídky a nebylo v ní vůbec uvedeno, že by se týkala i 0,2 kg surového tabáku údajně skladovaného v jejím skladu v Českých Budějovicích. Z této evidence tak nevyplývá, že by společnost COBBA ke dni 1. 7. 2015 skladovala surový tabák v množství 0,2 kg ve skladu v Českých Budějovicích.

pokračování

[6] Krajský soud proto dospěl k závěru, že v registračním řízení nebylo úmyslem společnosti COBBA dosáhnout na fikci registrace osoby skladující surový tabák ve smyslu přechodných ustanovení novely ZSpD proto, že by skladovala celkem 0,2 kg surového tabáku ve svém daňovém skladu. Kdyby tomu tak bylo, v registračním řízení by doložila evidenci surového tabáku uskladněného v daňovém skladu a určeného pro jiný účel, než je výroba tabákových výrobků. Pokud by s výsledkem registračního řízení nesouhlasila, napadla by rozhodnutí o registraci alespoň řádným opravným prostředkem, což však neučinila a nevyužila např. ani mimořádných či dozorčích opravných prostředků.

[7] Skutečnost, že žalobce a ostatní účastníci řízení přestřeli tvrzení o naplnění zákonných podmínek fikce uvedené v přechodném ustanovení až v průběhu daňového řízení, svědčí též o účelovosti tohoto tvrzení. Předložení evidence surového tabáku ve vztahu k daňovému skladu COBBA v Českých Budějovicích označené jako „evidence surového tabáku podle § 134zi zákona č. 353/2003 Sb.“ nemohlo zhojit to, že v průběhu zmíněného registračního řízení taková evidence předložena vůbec nebyla. Osobou skladující surový tabák k datu 1. 8. 2015 byla COBBA a nikoli žalobce, proto měla být registrace vyřizována touto společností, přičemž přihlášku k registraci žalobce k datu 3. 8. 2015 a ani později nepodal. Otázka případného splnění podmínek zmíněné zákonné fikce registrované osoby skladující surový tabák podle přechodného ustanovení je proto ve vztahu k žalobci ke dni 3. 8. 2015 irelevantní.

[8] V případě argumentace žalobce, že na odpad z výroby tabákových výrobků, „tedy na zbytky listů, které vznikají při výrobě tabákových výrobků“, lze v podstatně nahlížet jako na surový tabák, krajský soud přisvědčil odkazu žalovaného na § 134zz odst. 2 ZSpD a uvedl, že surový tabák, s nímž je nakládáno pro jiný účel, než pro výrobu tabákových výrobků, nesmí být dále zpracováván nebo upravován. I kdyby se zmíněné množství 0,2 kg tabáku skutečně nacházelo ve skladu COBBA, tak se nemohlo jednat o surový tabák, protože sám žalobce uvádí, že se jednalo 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 vylučují, že by se mohlo jednat o surový, nijak neupravený, nezpracovaný tabák, který nebyl podroben žádné výrobní operaci, jak již přílehavě konstatoval žalovaný. Bylo tedy jasně prokázáno, že se nejednalo o surový tabák, a nelze proto žalobci přisvědčit, že mělo být prováděno další dokazování.

[9] Posouzení splnění podmínek právní fikce v přechodném ustanovení navíc již bylo vyřešeno v obdobné věci, v níž společnost COSTRA Ltd. obhajovala závěr o splnění podmínek tohoto ustanovení a v níž krajský soud rozhodl rozsudkem ze dne 7. 2. 2018, č. j. 52 Af 40/2017 - 153, který byl potvrzen rozsudkem NSS ze dne 27. 2. 2020, č. j. 2 Afs 104/2018 - 93. S poukazem na závěry uvedené v tomto rozsudku shledal krajský soud prokázaným, že se surovým tabákem nalezeným v areálu umístěném v obci Řídký bylo nakládáno v rozporu s § 134zz odst. 1 ZSpD, a tedy došlo k zabavení a propadnutí surového tabáku zcela v souladu s platnou právní úpravou. Další námitky, v nichž žalobce hodnotí úvahy správce daně týkající se hodnocení činnosti a vztahů všech odvolatelů nemají na zákonost rozhodnutí žalovaného vliv a navíc ani nezpochybňují závěry žalovaného.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a osoby zúčastněné na řízení II.

[10] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Ze znění ZSpD a důvodové zprávy k zákonu č. 157/2015 Sb. dovodil, že platná právní úprava počítá s tím, že surovým tabákem je i tabákový zbytek (jinak též řečeno tabákový odpad), který vznikl při zpracování a výrobě tabákových výrobků, když tento zbytek není upraven pro prodej konečnému spotřebiteli, přičemž může, ale také nemusí, posloužit pro další výrobu. Interpretace provedená krajským soudem je proto nesprávná, a pokud je provedena s odkazem na judikaturu NSS, pak i interpretace kasačního soudu je bohužel nesprávná. To prokazuje § 131b odst. 2 písm. b) ZSpD, který definuje surový tabák jako zbytky z listů nebo jiných částí rostliny tabáku, pokud vznikají při zpracování těchto listů nebo jiných částí rostliny při manipulaci s těmito částmi rostlin, nebo při výrobě tabákových výrobků a nejsou upraveny pro prodej konečnému spotřebiteli.

[11] Krajský soud nesprávně interpretoval čl. III., bod 3. a 4. přechodných ustanovení zákona č. 157/2015 Sb. Krajský soud sice cituje z rozsudku NSS č. j. 2 Afs 104/2018 - 93, ovšem tato citace se mýlí s podstatou posuzované věci a nevyjadřuje se k ní. V případě stěžovatele je situace odlišná, což má za následek neaplikovatelnost závěrů uvedených v citovaném rozsudku.

[12] Z bodu 3. přechodných ustanovení vyplývá, že subjekt, který skladuje surový tabák (ať podá či nepodá přihlášku k registraci), je *ex lege* skladovatelem surového tabáku, a to po dobu 1 měsíce ode dne nabytí účinnosti zákona č. 157/2015 Sb., tj. do 1. 8. 2015, neboť tento zákon nabyl účinnosti dne 1. 7. 2015. Jestliže COSTRA Ltd., podala přihlášku do 1 měsíce ode dne účinnosti výše označeného zákona, tj. nejpozději dne 1. 8. 2015, *ex lege* se stala skladovatelem surového tabáku, a to až do dne předcházejícího dni pravomocného ukončení registračního řízení. V tomto případě tudíž není rozhodující, kdy pravomocně skončilo registrační řízení, resp. od kdy byla taková osoba registrována, i když to bylo na rozhodnutí o registraci uvedeno. Podstatné je, že ze zákona splňovala podmínky osoby skladující surový tabák. Tedy registrace *ex lege* plynule přešla v registraci úřední. Podle názoru stěžovatele je toto přesně případ COBBA, která tak nemusela rozhodnutí o registraci napadnout řádným nebo mimořádným opravným prostředkem. Právní názor krajského soudu, že rozhodnutí o registraci má vliv na určení okamžiku, od kterého byla tato osoba skladovatelem surového tabáku, je z uvedených důvodů nesprávný, resp. nezákonný. I kdyby registrační řízení trvalo několik měsíců, nemělo by to vliv na to, že až do dne předcházejícího právní moci rozhodnutí o registraci by takový žadatel byl osobou registrovanou jako skladovatel surového tabáku podle přechodných ustanovení.

[13] Krajský soud ignoroval skutečnost, že COBBA zanesla ke konci května 2015 (tedy ještě před účinností zákona č. 157/2015 Sb.) do své evidence daňového skladu surový tabák v podobě zbytků z výroby tabákových výrobků v množství 0,2 kg, které zanesla rovněž do evidence surového tabáku v daňovém skladu. Stejně tak pominul, že tento surový tabák COBBA vedla před 1. 7. 2015 v evidenci daňového skladu jakožto provozovatel daňového skladu na základě povolení k provozování daňového skladu. Před datem 1. 7. 2015 totiž evidence surového tabáku neexistovala, jelikož § 134zy ZSpD nebyl účinný. Tento zbytek k 1. 7. 2015 začal naplňovat definici surového tabáku dle § 131b odst. 2 písm. b) ZSpD.

pokračování

Protože tento surový tabák COBBA nehodlala užít pro výrobu tabákových výrobků, stala se k 1. 7. 2015 prokazatelně osobou skladující surový tabák ve smyslu § 134zh odst. 1 ZSpD. Jak již stěžovatel uvedl v žalobě, COBBA ze své výroby tabákových výrobků v rámci daňového skladu vyčlenila surový tabák odpovídající definici dle § 131b odst. 2 písm. b) ZSpD, čímž splnila podmínky pro aplikaci přechodného ustanovení. Následně splnila i podmínky pro aplikaci čl. III bod 4 přechodných ustanovení zákona č. 157/2015 Sb., když do 1 měsíce od účinnosti tohoto zákona podala přihlášku k registraci osoby skladující surový tabák. S ohledem na výše uvedené podle stěžovatele trpí kasační stížností napadený rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Krajský soud se s žalovaným ztotožnil, že zbytky surového tabáku nemohou být považovány za surový tabák a jedná se o odpad, aniž by své hodnocení konfrontoval s právní úpravou.

[14] Nesprávný je dále závěr krajského soudu, že bylo na stěžovateli, aby svoje důkazní břemeno unesl společně s dalšími účastníky řízení, což se nestalo. Stěžovatel totiž uvedl svá tvrzení a navrhl i důkazy. Navíc celní orgány skladování surového tabáku k datu 1. 7. 2015 ze strany COBBA nerozporovaly. Žalovaný pouze bez řádně vedeného dokazování začal tvrdit, že se jedná o tabákový odpad. Úvaha krajského soudu, že COBBA neskladovala surový tabák v Řídkém, není pro posouzení věci podstatná. Podstatné naproti tomu bylo, že tato společnost měla na skladě (v evidenci) 0,2 kg surového tabáku, který vznikl z výroby. To bylo rozhodné pro registraci osoby skladující surový tabák *ex lege*.

[15] Napadený rozsudek krajského soudu je navíc nesrozumitelný, jelikož v bodě 37 s odkazem na rozhodnutí žalovaného uvádí, že osobou skladující surový tabák k datu 1. 8. 2015 byla COBBA. Krajský soud přitom zároveň konstatoval, že tato společnost surový tabák neskladovala před 1. 7. 2015. Přitom z obsahu spisu vyplývá, že skladovala surový tabák jak 1. 7. 2018, tak 1. 8. 2015.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel mylně dovozuje, že se COBBA stala *ex lege* skladovatelem surového tabáku. Stěžovatel totiž záměrně z definice skladovatele vytrhl, že se jedná o skladování surového tabáku, a zcela pominul, že v případě registrované osoby skladující surový tabák se musí jednat o jeho skladování pro jiný účel, než je výroba tabákových výrobků, jak vyplývá z § 134zz odst. 1 ZSpD a jak je popsáno v bodě 26 kasační stížnosti napadeného rozsudku. Skutečnost, že se v případě subjektu COBBA nejednalo o skladování surového tabáku pro jiný účel, než je výroba tabákových výrobků, byla potvrzena již rozsudkem NSS ze dne 14. 6. 2018, č. j. 7 Afs 64/2018 - 72. Stěžovatel, jakož i dva zbývající subjekty vlastníci surový tabák nacházející se v době kontroly orgány Celní správy České republiky dne 3. 8. 2015 ve skladu v areálu Řídký, od počátku tvrdili, že skladovatelem surového tabáku je COBBA. Jelikož však smlouva o skladování mezi nimi a COBBA byla uzavřena od 1. 8. 2015, nemohl závěr o skladování surového tabáku subjektem COBBA k 1. 7. 2015 (nabytí účinnosti novely ZSpD zavádějící pojem surový tabák a povinnosti s ním související) obstát pro účely nastoupení fikce osoby skladující surový tabák ke dni nabytí účinnosti novely, ani když COBBA podala koncem července 2015 přihlášku k registraci osoby skladující surový tabák pro jiný účel, než je výroba tabákových výrobků. Výše uvedené skutečnosti byly hodnoceny v řízení o jiném správním deliktu společnosti COBBA podle § 135zzba odst. 1 ZSpD, v němž byla žaloba proti rozhodnutí žalovaného zamítnuta rozsudkem krajského

soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 52 Af 14/2017 - 166, který byl potvrzen rozsudkem NSS ze dne 14. 6. 2018, č. j. 7 Afs 64/2018 - 72.

[17] Není pravdou, že žalovaný a krajský soud ignorovali stěžovatelova tvrzení ohledně skladování 0,2 kg surového tabáku subjektem COBBA v daňovém skladu v Českých Budějovicích ke dni 1. 7. 2015, neboť jak žalovaný tak i krajský soud se touto otázkou zabývaly. COBBA sice mohla k 1. 7. 2015 skladovat surový tabák, zjevně se však nejednalo o surový tabák k jinému účelu než pro výrobu tabákových výrobků, jak vyplývá z výkladu skladování pro tento jiný účel podaný Nejvyšší správním soudem v rozsudku č. j. 7 Afs 64/2018 - 72. Rozsudek krajského soudu je zcela srozumitelný a stěžovatel opětovně směřuje „surový tabák v podobě tabákového zbytku z výroby v daňovém skladu“, který mohl být COBBA skladován i k 1. 7. 2015 v jeho daňovém skladu v Českých Budějovicích se „surovým tabákem skladovaným pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků“ v areálu v obci Řídký dne 1. 8. 2015. Každý tento surový tabák podléhá jinému režimu.

[18] V replice k vyjádření žalovaného osoba zúčastněná na řízení II. zmínila, že společnosti COBBA nebyl z úřední povinnosti odebrán status skladovatele, což ve spojení s faktem, že při správním řízení byla této společnosti uložena marginální pokuta za tvrzené neoprávněné skladování surového tabáku ve výši 2.000 Kč, oproti možné maximální sankci 2.000.000 Kč ukazuje, že skutečně potrestanými jsou pouze vlastníci zboží, kteří byli přesvědčeni, že smluvní partner je subjektem, který je ze zákona skladovatelem a včas požádal o registraci. Dovozování jakési neopatrnosti či nedostatečného prověřování postavení smluvního partnera, jak v minulosti uváděl Nejvyšší správní soud, nemá oporu ve skutečném stavu.

[19] Žalovaný v duplice uvedl, že se osoba zúčastněná na řízení II. snaží dovodit neplatnost uzavřené smlouvy o skladování s COBBA a učinit závěr, že COBBA surový tabák skladovala neoprávněně, a v době kontroly jej proto legálně skladovali jeho vlastníci, jimž by proto jako skladovatelům mohla zákonná fikce svědčit namísto COBBA. Podle žalovaného je však zřejmá nesmyslnost takové konstrukce. Stesky osoby zúčastněné na řízení II. směřující vůči smluvnímu partneru (COBBA), o kterém měla za to, že je fikcí skladovatelem a včas požádal o registraci jako skladovatel, míří opět mimo předmět tohoto řízení a mohou být řešeny soukromoprávními prostředky ochrany.

III. Posouzení kasační stížnosti

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[22] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti a nesrozumitelnosti kasační stížností napadeného rozsudku, v nich stěžovatel krajskému soudu vytýkal ignorování toho, že COBBA zanesla ke konci května 2015 do své evidence daňového skladu surový tabák v podobě zbytků z výroby tabákových výrobků v množství 0,2 kg, které zanesla rovněž do evidence surového tabáku v daňovém skladu a tento surový tabák COBBA vedla před 1. 7. 2015 v evidenci daňového skladu jakožto provozovatel daňového skladu na základě povolení k provozování daňového skladu. Nesrozumitelnost kasační stížností napadeného rozsudku pak podle stěžovatele spočívá v tom, že krajský soud v bodě 37 uvádí, že osobou skladující surový tabák k datu 1. 8. 2015 byla COBBA, a zároveň uvádí, že tato společnost surový tabák neskladovala před 1. 7. 2015.

[23] Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. července 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich 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). Podstatné 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 (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33). Nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelů o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24).

[24] Evidenci surového tabáku předloženou společností COBBA se krajský soud zabýval, přičemž v bodě 26 rozsudku konstatoval, že v průběhu daňového řízení bylo prokázáno, že COBBA neskladovala surový tabák v areálu v 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 čl. III. bodu 3 a 4 přechodných ustanovení novely. V bodě 32 krajský soud shledal, že se evidence vztahovala pouze ke skladu v areálu Řídký a nebylo v ní vůbec uvedeno, že by se týkala i 0,2 kg surového tabáku údajně skladovaného v jejím daňovém skladu v Českých Budějovicích. Z evidence tedy nevyplývá, že by COBBA ke dni 1. 7. 2015 skladovala surový tabák v uvedeném množství v jejím skladu v Českých Budějovicích. V registračním řízení tak nebyla doložena žádná jiná evidence surového tabáku než ta, která se vztahovala ke skladování ve volném daňovém oběhu v Řídkém. V bodě 37 pak krajský soud navázal, že osobou skladující surový tabák k datu 1. 8. 2015 byla COBBA, a nikoli žalobce.

[25] Z uvedeného tak je zřejmé, že závěr krajského soudu ohledně skladování surového tabáku společností COBBA k datu 1. 8. 2015 se týká surového tabáku skladovaného pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků v areálu Řídký, kdežto závěr krajského soudu, že COBBA neskladovala surový tabák, se týká surového tabáku v podobě tabákového zbytku z výroby v jejím daňovém skladu v Českých Budějovicích.

[26] V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížností napadený rozsudek netrpí stěžovatelem vytýkanými vadami nepřezkoumatelnosti pro

nedostatek důvodů a nesrozumitelnosti, neboť krajský soud se evidencí tabáku a tím, o jaký tabák se jednalo, zabýval, přičemž vystihl podstatu věci, náležitě, srozumitelným a logickým způsobem se vypořádal s veškerými žalobními námitkami a své závěry přehledně a přesvědčivě odůvodnil.

[27] Dále se proto Nejvyšší správní soud zabýval námitkami směřujícími do merita věci.

[28] 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.*

[29] 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.*

[30] 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.*

[31] 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.*

[32] Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že obdobnou věcí se zabýval v již zmíněném rozsudku ze dne 27. 2. 2020, č. j. 2 Afs 104/2018 - 93, v němž zamítl kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 7. 2. 2018, č. j. 52 Af 40/2017 - 153, jímž byla zamítnuta žaloba proti stejnému rozhodnutí žalovaného, jako je předmětem soudního přezkumu v posuzované věci. Ani v právním postavení stěžovatele není oproti postavení stěžovatele ve věci sp. zn. 2 Afs 104/2018 žádný rozdíl, neboť jak vyplývá z rozhodnutí žalovaného, byly doloženy tři smlouvy o skladování ze dne 27. 7. 2015, na základě nichž se COBBA coby skladovatel zavázala ukladatelům (společnosti L.T.B.C. spol. s r. o., stěžovateli v nyní posuzované věci a stěžovateli ve věci sp. zn. 2 Afs 104/2018 – společnosti COSTRA Ltd.) skladovat surový tabák. Ze shora uvedeného tak je zřejmé, že skutkový i právní základ posuzované věci je

pokračování

totožný s věcí, již se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 104/2018 - 93, v němž v bodech 21 až 23 vyslovil, že „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.

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 „pohlídala“ 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.

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.“

[33] Z výše uvedených výstižně a přehledně zdůvodněných závěrů NSS vyplývá, že nelze přisvědčit argumentaci stěžovatele ohledně povahy surového tabáku, neboť skutkový stav je v posuzované věci v tomto ohledu naprosto stejný. Také v posuzované věci je proto třeba vycházet ze závěru, že nebylo dostatečně a věrohodně doloženo, že by COBBA k 1. 7. 2015 skutečně nakládala se surovým tabákem k jinému účelu než výrobě tabákových výrobků ve smyslu § 131c písm. a) zákona o spotřebních daních.

[34] Stěžovatel dále v kasační stížnosti uvedl, že 0,2 kg zbytek surového tabáku k 1. 7. 2015 začal naplňovat definici surového tabáku dle § 131b odst. 2 písm. b) ZSpD a jelikož jej COBBA nehodlala užít pro výrobu tabákových výrobků, stala se k 1. 7. 2015 osobou skladující surový tabák ve smyslu § 134zh odst. 1 ZSpD a splnila tak podmínky pro aplikaci čl. III bod 3 a následně i čl. III. bodu 4 přechodných ustanovení zákona č. 157/2015 Sb., když do 1 měsíce od účinnosti toho zákona podala přihlášku k registraci osoby skladující surový tabák. Tato argumentace stěžovatele neobstojí s ohledem na závěry uvedené v již zmíněném rozsudku ze dne 14. 6. 2018, č. j. 7 Afs 64/2018 - 72, v němž zdejší soud konstatoval, že „stěžovatel argumentuje, že tabákový odpad, který mu vznikl při výrobě tabákových výrobků v množství 0,2 kg, byl právě surovým tabákem pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků podléhajícím spotřební dani ze surového tabáku, neboť z něj nehodlal vyrábět tabákové výrobky. S touto argumentací se však Nejvyšší správní soud

neztotožňuje. Jak již bylo uvedeno, smyslem daně ze surového tabáku je zdanit pouze ten surový tabák, který není použit k výrobě tabákových výrobků. Také již zmiňovaná důvodová zpráva výslovně uvádí, že „[p]látcem 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.“ Za použití surového tabáku pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků je přitom nutné považovat pouze nakládání s ním jako záměrně vykonávanou činnost, nikoliv pouhé skladování jakožto vedlejší produkt jiné činnosti, např. výroby tabákových výrobků. V opačném případě by totiž daňová povinnost ke spotřební dani ze surového tabáku dopadala na všechny výrobce tabákových výrobků, kterým by při výrobě tabákových výrobků v daňových skladech vznikala tabáková odpad, který by toliko dále nezpracovávali v tabákové výrobky. To by však, jak vyplývá z výše citované důvodové zprávy k novele zákona o spotřebních daních, bylo v přímém rozporu s účelem zákona.

Stěžovatel dostatečně a věrohodně nedoložil, že k 1. 7. 2015 skutečně nakládal se surovým tabákem k jinému účelu než výrobě tabákových výrobků. Není třeba na tomto místě dopodrobna opakovat veškerá skutková zjištění, která krajský soud a správní orgány vedla k závěru o nevěrohodnosti tvrzení, že 0,2 kg tabákového odpadu v daňovém skladu stěžovatele bylo surovým tabákem skladovaným k jinému účelu než k výrobě tabákových výrobků. K závěru o nevěrohodnosti stěžovatelova tvrzení, se kterým se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, vedou zejména dvě okolnosti. Tou první je skutečnost, že ačkoliv jej k deklarování skladování surového tabáku Celní úřad pro Jihočeský kraj v registračním řízení výslovně vyzval, stěžovatel deklaroval pouze skladování surového tabáku k 1. 8. 2015. Stěžovatel sice v kasační stížnosti poukazoval na to, že evidenci zahrnující 0,2 kg tabákového odpadu zaslal správnímu orgánu I. stupně již 4. 9. 2015, tedy předtím, než zaslal Celnímu úřadu pro Jihočeský kraj v rámci registračního řízení evidenci deklarující skladování surového tabáku k 1. 8. 2015 (tj. 8. 9. 2015). Tato skutečnost nicméně nikterak nesvědčí věrohodnosti jeho tvrzení, neboť není příliš zřejmé, proč by skladování surového tabáku k 1. 7. 2015 deklaroval správnímu orgánu I. stupně, který vedl řízení o zajištění surového tabáku, avšak totéž neučinil o několik dní později na výslovnou výzvu celního úřadu vedoucího registrační řízení.

Druhou zásadní okolností jsou pak samotné evidence, které stěžovatel předložil. Nejvyšší správní soud považuje shodně se správními orgány a krajským soudem za nevěrohodné, že stěžovatel vedl evidenci výslovně nadepsanou jako „Evidence surového tabáku dle § 134zy zákona č. 353/2003 Sb.“, a to na formuláři určeném pro evidenci surového tabáku (§ 134zy odst. 1 zákona o spotřebních daních), již od 15. 5. 2017, ačkoliv tuto povinnost měl (na základě novely zákona o spotřebních daních přijaté dne 18. 6. 2015) teprve od 1. 7. 2015. Na formuláři určeném pouze pro evidenci surového tabáku zároveň evidoval také tabák, který nebyl surovým tabákem ve smyslu zákona o spotřebních daních, podléhající spotřební dani. Věrohodnost stěžovatelova tvrzení pak zpochybňuje také to, že jak správnímu orgánu I. stupně, tak Celnímu úřadu pro Jihočeský kraj, předložil hned několik evidencí, jejichž obsah se neshodoval. Stěžovatelovo tvrzení proto působí pouze jako účelová snaha zabránit propadnutí surového tabáku zajištěného dne 4. 8. 2015 (viz řízení zakončené rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2007, č. j. 10 Afs 100/2017 - 91). Za této situace pak krajský soud ani správní orgány nepochybily, pokud důkazy výsledkem jednatele stěžovatele či znaleckým posudkem s odkazem na jejich nadbytečnost neprovedly, neboť tyto prostředky nemohly přispět k dalšímu vyjasnění skutkového stavu.

pokračování

Lze tedy shrnout, že sice není vyloučeno, že stěžovatel ke dni 1. 7. 2015 skladoval surový tabák ve formě tabákového odpadu, avšak nedoložil, že se jednalo o surový tabák pro jiný účel než výrobu tabákových výrobků ve smyslu § 131c písm. a) zákona o spotřebních daních. Příslušné kasační námitky proto nejsou důvodné.“

[35] Otázka, zda byla COBBA v době provedení místního šetření osobou registrovanou dle § 134zh zákona o spotřebních daních, byla tedy již Nejvyšším správním soudem vyřešena ve výše uvedených rozsudcích tak, že nikoliv, neboť dostatečně a věrohodně nedoložila, že k 1. 7. 2015 skutečně nakládala se surovým tabákem k jinému účelu než výrobě tabákových výrobků. Je tedy zřejmé, že důvodná není ani argumentace stěžovatele, v níž ohledně COBBA dovozuje s poukazem na bod 3 přechodných ustanovení, že registrace *ex lege* plynule přešla v registraci úřední. Z výše uvedených závěrů obsažených v rozsudcích Nejvyššího správního soudu je patrná nedůvodnost námitky stěžovatele, že krajský soud provedl nesprávnou interpretaci čl. III., bod 3. a 4. přechodných ustanovení zákona č. 157/2015 Sb.

[36] Plně ob stojí také závěr krajského soudu, že bylo na žalobci, aby svoje důkazní břemeno unesl společně s dalšími účastníky řízení, což se nestalo. Z výše uvedeného je dále zřejmé, že i kdyby COBBA skutečně ke dni 1. 7. 2015 skladovala předmětných 0,2 kg surového tabáku, nebylo doloženo, že se jednalo o surový tabák pro jiný účel než výrobu tabákových výrobků ve smyslu § 131c písm. a) ZSpD, přičemž skutkový stav byl ve vztahu k této otázce řádně zjištěn. Závěr krajského soudu, že stěžovatel spolu s dalšími účastníky řízení neunesl důkazní břemeno, je tudíž zcela správný, stejně jako závěr, v němž se ztotožnil se s žalovaným, že předmětných 0,2 kg surového tabáku představovalo tabákový zbytek z výroby (odpad).

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[37] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[38] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

[39] Osoba zúčastněná na řízení má podle § 60 odst. 5 s. ř. s. právo na náhradu jen těch nákladů řízení, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, kterou jí soud uložil. V tomto řízení však osobám zúčastněným na řízení žádná povinnost uložena nebyla a Nejvyšší správní soud neshledal ani jinou okolnost zvláštního zřetele hodnou, a proto osoby zúčastněné na řízení nemají právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. prosince 2020

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu