



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **„EURO-TRANS“ Firma Produkcyjno Handlowo-Uslugowa, P. B.**  
sídlem Lukowa 361, 23412 Lukowa, Polská republika  
zastoupený advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem  
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 5. 2020, č. j. 6079-2/2020-900000-317,  
ve věci spotřební daně

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání výše uvedeného rozhodnutí žalovaného, jímž bylo formálně změněno, avšak materiálně potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 8. 11. 2018, č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

179365/2018-570000-32.2, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň ze surového tabáku ve výši 240 253 146 Kč za zdaňovací období srpen 2016.

2. Žalobce namítl, že posouzení ohledně kumulativnosti podmínek § 131a odst. 1 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb., v rozhodném znění (dále jen „zákon o spotřebních daních“), provedené správními orgány, odporuje gramatickému i logickému výkladu tohoto ustanovení. Proto, aby se daňový subjekt nestal plátcem daně ze surového tabáku, musí podle žalobce vždy prokázat původ tabáku a buď účel jeho použití, nebo identifikaci osoby, které byl nebo má být tabák dodán. Jen těžko lze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval zároveň účel použití surového tabáku a identifikaci osoby, které byl nebo má být dodán. Žalobce namítl, že identifikoval osobu, které měl být tabák dodán - byla to BIG Capital s. r. o. Žalobce doložil e-mailovou korespondenci s jednatelem této společnosti R. S., kupní smlouvu a navazující nákladní listy CMR. Jednatel S. byl vyslechnut ještě dříve, než byla u žalobce provedena kontrola skladu, žalobce navrhoval výslech tohoto svědka ve správním řízení, avšak ten byl údajně nekontaktní. Žalobce dále namítl, že prokázal i původ surového tabáku, když předložil nákladní listy CMR, tabák byl před dopravou evidován polskými celními úřady. Žalobce navrhoval výsledky přepravníků (řidičů) jako svědků u českého správce daně, což nebylo uskutečněno, žalobce jim tedy nemohl klást otázky. Dále žalobce namítl, že celní úřad stanovil daň na základě pomůcek, žalovaný v odvolacím řízení změnil způsob stanovení na dokazování. Podle žalobce nemohl žalovaný napravit takto zásadní vadu v odvolacím řízení. V replice k vyjádření žalovaného žalobce navíc uvedl, že je mu známa judikatura k tomu, že lze změnit způsob stanovení daně v odvolacím řízení, avšak zastává názor, že byl zkrácen na svých právech, když žalovaný omezil nápravný proces na vydání výzvy podle § 115 zákona č. 280/2009 Sb., v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“).
3. Žalovaný v plném rozsahu odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. Zdůraznil, že žalobce prakticky opakuje totožnou argumentaci jako v odvolání.
4. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů- dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
5. Z obsahu správních spisů soud zjistil, že dne 16. 8. 2016 bylo ve skladu v Horní Suché nalezeno celním úřadem velké množství surového tabáku – po převážení celkem 112 163 kg. Žalobce byl nájemcem tohoto skladu, po provedeném řízení mu byla stanovena spotřební daň ze surového tabáku podle § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních s tím, že neprokázal žádnou ze 3 podmínek tohoto ustanovení (s výjimkou 2 zásilek, u nichž byl prokázán původ tabáku). Žalovaný vycházel z toho, že pro stanovení daně stačí neprokázání byť jen jedné z podmínek shora uvedeného ustanovení.
6. Podle § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, plátcem daně ze surového tabáku je osoba, u které byl zjištěn surový tabák, u kterého neprokázala
  1. původ surového tabáku,
  2. účel použití surového tabáku, nebo
  3. identifikaci osoby, které byl nebo má být surový tabák dodán.

7. Klíčovou otázkou přezkoumávané věci je výklad shora uvedeného ustanovení. Pro účely jazykového výkladu je možno zjednodušit text takto: osoba neprokázala A, B, nebo C. Již z toho je zřejmé, že spojka „nebo“ je zde použita ve významu vylučovacím, nikoli slučovacím (viz čárku před „nebo“). Nejde tedy o alternativy mezi B a C, jak tvrdí žalobce. V případě alternativ by text vypadal takto: osoba neprokázala A, (a) B nebo C.
8. Krajský soud vycházel kromě jazykového výkladu také z účelu daného ustanovení. Z důvodové zprávy k zákonu č. 157/2015 Sb., kterým byla do zákona o spotřebních daních zakotvena předmětná pasáž o zdanění surového tabáku, vyplývá, že: *„vznik daňové povinnosti ze surového tabáku bude použitím surového tabáku pro jiný než definovaný účel, respektive zjištění surového tabáku, u kterého nelze prokázat původ nebo nelze prokázat, pro jaký účel byl nebo má být použit, nebo nelze prokázat identifikaci osoby, které byl nebo má být dodán (podtrženo soudem); jde o režim, který vychází z principu zdanění surového tabáku v případě, že není použit k výrobě tabákových výrobků nebo prodán mimo daňové území České republiky.(...)Daňová povinnost vzniká osobě nakládající se surovým tabákem dnem použití surového tabáku pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků v daňovém skladu nebo dodání surového tabáku pro výrobu tabákových výrobků provozovateli daňového skladu nebo dodání do jiného členského státu nebo třetí země. Daňová povinnost tedy nevznikne provozovateli daňového skladu, který nabývá surový tabák pro výrobu tabákových výrobků, ani dodavateli surového tabáku, který prokáže, že surový tabák, se kterým nakládá, bude dodán výrobcí tabákových výrobků, tj. provozovateli daňového skladu pro výrobu tabákových výrobků. Vzhledem k tomu, že zdanění surového tabáku je speciální úprava platná pouze na území České republiky, nevznikne daňová povinnost ani osobě, která použila surový tabák pro dodání do jiného členského státu nebo třetí země. Daňová povinnost vzniká osobě nakládající se surovým tabákem také dnem zjištění surového tabáku, u kterého nebyl prokázán zdroj, nebo nebylo prokázáno, pro jaký účel byl nebo má být použit. Stejně tak vzniká daňová povinnost v případě, kdy nebyla prokázána identifikace osoby, které byl nebo má být surový tabák dodán.“* Krajský soud si je vědom, že důvodová zpráva představuje pouze nezávazné vodítko k interpretaci zákonných ustanovení a argumentace jejím obsahem (úmyslem zákonodárce) je pouze jednou z výkladových metod. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47: *„Tato skutečnost soudu obecně nebrání, aby své závěry opřel mimo jiné i o argumenty uvedené v důvodové zprávě, pokud je vyhodnotí jako přesvědčivé, avšak stejně tak dobře nemusí k textu důvodové zprávy přihlížet, pokud dle jeho přesvědčení lze smysl právní normy dovodit pomocí jiných výkladových metod (například pomocí výkladu teleologického).“* Soud se s argumenty zákonodárce uvedenými v důvodové zprávě ztotožnil. Dle krajského soudu je povinnost prokázat všechny podmínky dle § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, zejména legální účel použití surového tabáku, zcela legitimním nástrojem kontroly nakládání se surovým tabákem na území ČR a eliminace daňových úniků, a to i z důvodu vysoké rizikovosti zneužití surového tabáku k nelegální činnosti (což vyplývá i z důvodové zprávy).
9. Lze tedy uzavřít, že se krajský soud shoduje s žalovaným, že pro stanovení daně stačí neprokázání byť jen jedné z podmínek shora uvedeného ustanovení. Žalobce přitom skutečnost, že neprokázal účel použití surového tabáku, nijak věcně nerozporoval. Obecně se k možnostem, jak se nestat plátcem daně ze surového tabáku, vyjadřoval příležitostně žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, na což krajský soud odkazuje (zejména str. 23 – 24 rozhodnutí).

10. Za těchto okolností nepovažuje soud za účelné zabývat se příliš podrobně žalobcovými námitkami směřujícími k ne/prokázání zbývajících 2 podmínek, totiž původu tabáku a identifikace osoby, které byl nebo má být surový tabák dodán. Pokud jde o identifikaci odběratele tabáku, soud zcela odkazuje na velmi podrobné a konkrétní odůvodnění napadeného rozhodnutí (zejména str. 10 – 20), kde žalovaný popsal a vypořádal jednotlivé důkazní prostředky, přičemž žalobce v žalobě reagoval na tuto ucelenou argumentaci pouze velmi slabě. Jednatel tvrzeného odběratele R. S. byl vyslechnut místně příslušným správcem daně v Praze v červnu 2016, tedy ještě předtím, než byl u žalobce nalezen surový tabák ve skladě. Pan S. byl řádně poučen o svých právech a vypověděl jednoznačně, že s tabákem nikdy neobchodoval, smlouvy s žalobcem neuzavřel („žádný doklad, co se týče surového tabáku, jsem nikdy nevystavil, nepodepsal, nepředal ani neorazítkoval“), zabývá se jiným podnikáním. Poté, v rámci žalobcova správního řízení, dožádaný správce daně předvolával 2x neúspěšně R. S. k výslechu a ani pokus o jeho předvedení nebyl úspěšný. Soud neshledává v procesním postupu správních orgánů žádné vady, které by mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a souhlasí s žalovaným v tom, že žalobci se nepodařilo identifikovat odběratele surového tabáku.
11. Pokud jde o původ tabáku, je třeba připomenout, že podle nákladních listů bylo 7 doprav určeno do Havířova a 9 doprav do Bohumína, veškerý tabák byl nalezen na odlišném místě, v Horní Suché. Z obsahu správních spisů dále vyplynulo, že dožádaná polská celní správa se zabývá obchodními transakcemi s tabákem na území Polska. Řidiči byli vyslechnuti v rámci mezinárodní spolupráce v Polsku, vše je podrobně popsáno v odůvodnění napadeného rozhodnutí, s tím, že přepravu tabáku do Horní Suché (do jiného místa, než bylo uvedeno na CMR) potvrdil pouze 1 řidič, jednalo se o dvě dodávky (viz str. 17). K tomu soud uvádí, že ani v této části neshledává žádné procesní vady, využití mezinárodní spolupráce v případě polských řidičů je logické a zákonné. Žalobci se podařilo prokázat původ surového tabáku pouze ve dvou shora uvedených případech, což také žalovaný v odůvodnění rozhodnutí akceptoval, avšak vzhledem k neprokázání zbylých 2 podmínek byla žalobci správně stanovena spotřební daň i za tyto dodávky.
12. Závěrem soud neshledal důvodnou námitku vůči postupu žalovaného, který v průběhu odvolacího řízení změnil způsob stanovení daně, původně stanovené podle pomůcek, a stanovil daň dokazováním. Žalovaný přílehavě odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, kdy rozšířený senát připustil změnu způsobu stanovení daně v odvolacím řízení. Žalovaný změnil, resp. rozšířil odůvodnění prvostupňového rozhodnutí v průběhu odvolacího řízení, ale učinil tak zákonným postupem, aprobovaným judikaturou, prostřednictvím řádné výzvy dle § 115 daňového řádu a poskytl žalobci dostatečnou (navíc prodlouženou) lhůtu k vyjádření.
13. Krajský soud poznamenává, že celní úřad dokazování materiálně prováděl, což je zjevné z odůvodnění prvostupňového rozhodnutí. Celní úřad vycházel mj. z protokolů o místním šetření, protokolů o zkouškách tabáku, smlouvy o nájmu skladu, faktur žalobce a odpovědí z žádosti o mezinárodní výměnu informací. Celní úřad výzvou ze dne 20. 10. 2017 seznámil žalobce s důkazy a umožnil mu, aby se k nim vyjádřil a navrhl jejich doplnění. Žalobce toho využil v podání ze dne 31. 10. 2017 a ze dne 15. 11. 2017 a navrhl doplnění dokazování. Celní úřad poté na základě provedených důkazů dospěl k závěru, že žalobce je plátcem spotřební daně surového tabáku, neboť nebyl prokázán účel použití surového

[Sem zadejte text.]

tabáku a nebyla rovněž prokázána identifikace osoby, které byl nebo má být surový tabák dodán, vznikla tímto daňová povinnost ze surového tabáku. Vzhledem k tomu, že i žaloba obsahuje stejné námitky a důkazní návrhy, které byly uvedeny ve vyjádřeních k výzvám a v odvolání, není krajskému soudu zřejmé, jak byl postupem žalovaného žalobce zkrácen na svých právech, resp. co by se poskytnutím delší lhůty či seznámením žalobce s procesním stanoviskem před zasláním předmětné výzvy změnilo na skutkovém závěru o tom, že žalobce je plátcem spotřební daně ze surového tabáku.

14. Soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, proto žalobu zamítl v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s.
15. Procesně úspěšnému žalovanému (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) nevznikly v řízení žádné náklady převyšující jeho běžnou činnost, soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení tak, jak je uvedeno ve II. výroku.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 3. srpna 2022

JUDr. Monika Javorová  
předsedkyně senátu