

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců JUDr. Pavla Molka a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **COBBA GROUP, s. r. o.,** se sídlem Vrbenská 2044/6, České Budějovice, zastoupen JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 20. 12. 2017, č. j. 52 Af 14/2017 - 166,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I.

[1] Celní úřad pro Jihočeský kraj rozhodnutím ze dne 23. 9. 2015, č. j. 58852-23/2015-520000-31, registroval žalobce jako osobu skladující surový tabák podle § 134zh an. zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 6. 2017. Rozhodnutí o registraci nabylo účinnosti teprve dne 29. 9. 2015, avšak žalobce již ke dni 1. 8. 2015 v obci Řídký skladoval 735 933,40 kg surového tabáku, který byl určen pro jiné účely než výrobu tabákových výrobků. Celní úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správní orgán I. stupně“) proto shledal, že žalobce ke dni 1. 8. 2015 skladoval surový tabák pro jiné účely než výrobu tabákových výrobků, aniž by byl osobou k tomu registrovanou, a rozhodnutím ze dne 3. 10. 2016, č. j. 4332-25/2016-590000-12, uložil žalobci za spáchání správního deliktu podle § 135zzba odst. 1 zákona o spotřebních daních pokutu ve výši 2 000 Kč a povinnost zaplatit náklady řízení ve výši 1 000 Kč.

[2] Žalobce měl za to, že se správního deliktu nedopustil. Tvrdil, že již ke dni 1. 7. 2015 skladoval ve svém daňovém skladu surový tabák určený pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků, a to 0,2 kg tabákového odpadu z řezání. Z toho důvodu se na něj vztahovala fikce registrované osoby skladující surový tabák podle čl. III bodů 3 a 4 zákona č. 157/2015 Sb. (dále jen „novela zákona o spotřebních daních"), kterým byl novelizován zákon o spotřebních daních a od 1. 7. 2015 zavedena daň ze surového tabáku a povinnost osob, které s touto surovinou nakládají, být před zahájením činnosti registrovány.

[3] Správní orgán I. stupně však žalobcovo tvrzení považoval za nevěrohodné a účelové. Poukázal na to, že ačkoliv byl žalobce Celním úřadem pro Jihočeský kraj v registračním řízení výslovně vyzván k deklaraci, zda skladuje surový tabák, zaslal evidenci uvádějící pouze skladování surového tabáku v množství 735 933,40 kg ke dni 1. 8. 2015. Se závěrem o nevěrohodnosti žalobcova tvrzení se ztotožnil rovněž žalovaný, který nadto poukázal na to, že žalobce předkládal v různých řízeních odlišné evidence. V evidenci zahrnující 0,2 kg surového tabáku byly přitom vedeny záznamy již od 15. 5. 2015, ačkoliv povinnost vést evidenci surového tabáku ukládal zákon teprve od 1. 7. 2015, což dále snižovalo její věrohodnost. Odvolání žalobce proto žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 24. 1. 2017, č. j. 3911/2017-900000-304.1.

II.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce ke krajskému soudu žalobu, v níž namítl, že skutečnost, že v registračním řízení netvrdil, že by před 1. 8. 2015 skladoval surový tabák, nepovažuje za významnou, neboť rozhodující je faktický stav, tedy že skutečně skladoval zmíněné 0,2 kg surového tabáku. Evidence, kterou na podporu tohoto tvrzení předložil, sice mohla obsahovat pochybení vytýkaná žalovaným, avšak to ji nečinilo neplatnou. Jednalo se přitom o surový tabák ve smyslu § 131b zákona o spotřebních daních, neboť i provozovatel daňového skladu může být osobou skladující surový tabák ve smyslu citovaného ustanovení. Závěrem žalobce namítl, že jednak naplnil liberační důvody podle § 135zzf zákona o spotřebních daních a jednak nebyl naplněn materiální znak správního deliktu.

[5] Krajský soud žalobu v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Se závěrem žalovaného, že žalobcovo tvrzení o skladování 0,2 kg surového tabáku je *prima facie* nevěrohodné, se krajský soud ztotožnil, a to jak z toho důvodu, že žalobce evidenci vedl již od 15. 5. 2015, ačkoliv mu to zákon ukládal až od 1. 7. 2015, tak proto, že v evidenci byl zaznamenán také tabák, který nelze považovat za surový tabák podle § 131b zákona o spotřebních daních. Žalovaný proto podle krajského soudu správně vycházel z evidence předložené žalobcem v registračním řízení, ve které bylo první naskladnění surového tabáku uvedeno k 1. 8. 2015, z čehož vyplývá, že k 1. 7. 2015 neskladoval 0,2 kg surového tabáku. Žalobcovo tvrzení tak zjevně směřovalo toliko k odvrácení následku skladování surového tabáku bez registrace, kterým bylo jeho zajištění.

[6] S ohledem na účelovost žalobcova tvrzení pak krajský soud považoval za zbytečné zabývat se právními a skutkovými otázkami vztahujícími se k tvrzenému skladování 0,2 kg surového tabáku, tj. tím, zda se skutečně jednalo o surový tabák ve smyslu § 131b odst. 2 zákona o spotřebních daních, zda i provozovatel daňového skladu může být osobou

skladující surový tabák podle § 131b zákona o spotřebních daních apod. Rovněž další dokazování bylo nadbytečné, a to jak důkaz znaleckým posudkem či ohledáním zmíněných 0,2 kg surového tabáku, tak zejména výslechem žalobcova zástupce a společníka K. T. Věrohodnost výslechu zástupců žalobců je totiž výrazně oslabena, a proto se k němu přistupuje pouze zcela výjimečně, a žalobce nadto ani neuvedl, jaké konkrétní a dosud sporné skutečnosti měly být výslechem prokázány.

[7] K námitce, že žalobce splnil podmínky pro liberaci, krajský soud uvedl, že liberace je podmíněna vynaložením veškerého úsilí k zabránění porušení právní povinnosti. Žalobce však takové úsilí nevynaložil, neboť porušení právní povinnosti mohl zabránit jednoduše tím, že by surový tabák naskladnil až po řádné registraci. Krajský soud se konečně neztotožnil ani s tvrzením, že nedošlo k naplnění materiální stránky správního deliktu. Žalobce totiž prokazatelně ohrozil zájem společnosti na kontrole skladování surového tabáku k jinému účelu než pro výrobu tabákových výrobků; skutečnost, že se žalobce správního deliktu dopustil v průběhu registračního řízení, pak byla zohledněna ve výši pokuty.

III.

[8] Žalobce (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[9] Stěžovatel v kasační stížnosti obsáhle rozporoval závěr krajského soudu, že ke dni 1. 7. 2015 nebyl osobou skladující surový tabák – pro opačný závěr podle něj svědčí několik argumentů. V prvé řadě uvedl, že osobou skladující surový tabák je podle § 134zh odst. 1 zákona o spotřebních daních osoba, která skladuje surový tabák pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků; postačuje tedy mít tabák pouze v detenci a nepoužít jej pro výrobu tabákových výrobků. Takovými osobami přitom mohou být i provozovatelé výrobních daňových skladů. Stěžovatel k 1. 7. 2015 surový tabák skladoval (v množství 0,2 kg) a 27. 7. 2015 podal přihlášku k registraci osoby skladující surový tabák, v důsledku čehož se na něj vztahovala fikce podle přechodných ustanovení novely zákona o spotřebních daních. Na to nemá vliv ani skutečnost, že stěžovatel nebyl osobou podnikající se surovým tabákem. Stěžovatel je totiž od roku 2014 držitelem živnostenského oprávnění pro činnost *zpracování tabáku a výroba tabákových výrobků*. Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), jinou formu podnikání s tabákem nezná a surový tabák je zároveň vždy vstupní surovinou pro výrobu tabákových výrobků; ustanovení § 134zh odst. 1 zákona o spotřebních daních rovněž pro osobu skladující surový tabák nestanoví podmínku, že musí se surovým tabákem podnikat.

[10] Zmíněných 0,2 kg přitom skutečně bylo surovým tabákem podle § 131b odst. 2 zákona o spotřebních daních. V rámci rozhodnutí o povolení daňového skladu totiž byla stěžovateli stanovena podmínka, že odpad z nařezaného tabáku bude skladovat ve vyhrazeném prostoru pro umožnění kontroly ze strany správce daně, zda se nejedná o tabákový odpad podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních. Tyto zbytky z výroby (řapíky tabákových listů), nejsou-li upraveny pro prodej konečnému spotřebiteli, jsou surovým tabákem podle § 131b odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních a případná likvidace tohoto tabákového odpadu podléhá oznamovací povinnosti a

musí být provedena za přítomnosti správce daně. Navzdory tvrzení krajského soudu tento tabák nemohl být použit pro výrobu tabákových výrobků a ustanovení § 134zz odst. 2 zákona o spotřebních daních nezakazuje použití tohoto zbytku pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků, ale naopak zapovídá další úpravu nebo nakládání se surovým tabákem mimo daňový sklad.

[11] Své tvrzení, že k 1. 7. 2015 skladoval surový tabák, stěžovatel přitom náležitě doložil. V souladu s rozhodnutím o povolení daňového skladu jej totiž evidoval a skladoval. V průběhu registračního řízení pak předložil dvě evidence surového tabáku, přičemž jedna se vztahovala k surovému tabáku skladovanému v areálu v Řídkém od 1. 8. 2015 (735 933,40 kg) a druhá k surovému tabáku skladovanému k 1. 7. 2015 (0,2 kg) v sídle stěžovatele v Českých Budějovicích, kde je zřízen daňový sklad na výrobu tabákových výrobků. Evidence předložená stěžovatelem přitom odrážela skutečný stav a nemohla být považována za nevěrohodnou. Její věrohodnost potvrzuje fakt, že v období kolem 1. 7. 2015 stěžovatel nehlásil žádnou likvidaci tabákového odpadu, jak mu to ukládá rozhodnutí o povolení daňového skladu, a surový tabák tak musel být v uváděném množství 0,2 kg v detenci stěžovatele. Ze skutečnosti, že předmětná evidence obsahovala údaje již k 15. 5. 2015, jakož i jiné položky než surový tabák, zároveň nebylo možné dovozovat její nevěrohodnost, neboť se jednalo o evidenci zbytků z výroby, kterou byl povinen vést již před 1. 7. 2015.
[12] Není přitom pravda, že stěžovatel v rámci registračního řízení předložil pouze jednu evidenci surového tabáku skladovaného od 1. 8. 2015, neboť prokazatelně (a to dokonce dříve, než evidenci tabáku skladovaného k 1. 8. 2015) předložil také evidenci tabáku skladovaného od 1. 7. 2015. To dokládá e-mail zaslaný dne 4. 9. 2015 správnímu orgánu I. stupně, který jako místně nepříslušný správce daně postoupil evidenci Celnímu úřadu pro Jihočeský kraj. Stěžovatel tedy splnil svou důkazní povinnost, na což navíc opakovaně poukazoval, a tvrzení o účelovosti a dodatečné povaze evidence tabáku skladovaného k 1. 7. 2015 je proto chybné. Stěžovatel chtěl skladování 0,2 kg tabáku doložit i jiným způsobem, avšak jeho důkazní návrhy byly nezákonně odmítnuty jako nadbytečné.

[13] K materiální nebezpečnosti svého jednání, resp. naplnění podmínek liberace, stěžovatel poukázal na výši jemu uložené pokuty, která v porovnání s horní hranicí 20 milionů Kč svědčí o bagatelnosti jeho jednání. I samotné správní orgány konstatovaly nízkou společenskou škodlivost jednání, stěžovatel nadto ani nemohl ohrozit zájem společnosti na kontrole surového tabáku, neboť orgány celní správy po celou dobu věděly, že ve stěžovatelově areálu v Řídkém se nachází značné množství tabáku. Stěžovatel namítl rovněž porušení dvojinstančnosti řízení, neboť správní orgán I. stupně po celou dobu řízení konzultoval svůj postup se žalovaným. Odvolání proto nebylo skutečně opravným prostředkem, v důsledku čehož bylo porušeno stěžovatelovo právo na spravedlivý proces.

IV.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel svou argumentaci opírá pouze o izolovaný gramatický výklad příslušných ustanovení a zavádějící či nepravdivé argumenty. Cílem řízení vedeného žalovaným totiž nemělo být vyvrátit stěžovatelovo tvrzení, že surový tabák k 1. 7. 2015 skladoval, ale prokázat, že naplnil

znaky skutkové podstaty správního deliktu. Stěžovatel tudíž jako výrobce tabákových výrobků pravděpodobně měl a evidoval v daňovém skladu zbytky po výrobě tabákových výrobků. Ačkoliv tyto zbytky mohou formálně naplnit definiční znaky surového tabáku, provozovatel daňového skladu se jejich detencí nestává bez dalšího osobou skladující surový tabák podle § 134zh zákona o spotřebních daních. Tou se může stát teprve nakládáním se surovým tabákem k jinému účelu než je výroba tabákových výrobků. Nakládáním je přitom třeba rozumět skladování jako vykonávanou činnost, nikoliv skladování jakožto vedlejší produkt jiné, dříve povolené činnosti. Ačkoliv je tedy nesporné, že stěžovatel k 1. 7. 2015 používal k podnikání surový tabák, předmětem jeho činnosti nebyl surový tabák skladovaný k jinému účelu, než je výroba tabákových výrobků. Nepravdivé je pak stěžovatelovo tvrzení, že evidenci zachycující skladování surového tabáku ke dni 1. 7. 2015 předložil v registračním řízení. Tuto evidenci totiž předložil v řízení jiném; v řízení registračním předložil toliko evidenci o tabáku naskladněném od 1. 8. 2015, a to s tím, že se jedná o první naskladnění surového tabáku. Závěr, že přechodná ustanovení novely zákona o spotřebních daních dopadala pouze na osoby, které ke dni 1. 7. 2015 podnikaly se surovým tabákem určeným k jinému účelu než výrobě tabákových výrobků, pak potvrzuje také § 134zj zákona o spotřebních daních, jakož i účel přechodných ustanovení, která měla umožnit beztrestnost plynulého podnikání osob podnikajících se surovým tabákem. Stěžovatel však se surovým tabákem nepodnikal, resp. podnikal se surovým tabákem evidovaným v daňovém skladu, na který však novela nedopadala. Svým jednáním přitom naplnil materiální stránku správního deliktu, neboť sice nedošlo k přímému porušení chráněného zájmu, avšak ohrozil jím zájem státu na kontrole surového tabáku.

V.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Předmětem projednávané věci je otázka, zda se stěžovatel dopustil správního deliktu podle § 135zzba odst. 1 zákona o spotřebních daních tím, že skladoval surový tabák, aniž by byl osobou k tomu registrovanou podle § 134zh an. zákona o spotřebních daních. Není sporné, že stěžovatel ke dni 1. 8. 2015 skladoval surový tabák v množství 735 933,40 kg, ačkoliv registrace stěžovatele jako osoby skladující surový tabák nabyla účinnosti teprve dne 29. 9. 2015. Skladování surového tabáku by nebylo v rozporu se zákonem, dopadala-li by na stěžovatele fikce podle přechodných ustanovení novely zákona o spotřebních daních. Podle stěžovatele na něj tato fikce dopadala, neboť ke dni 1. 7. 2015 skladoval ve svém daňovém skladu surový tabák v množství 0,2 kg, a tuto skutečnost dostatečně doložil.

[18] V prvním okruhu kasačních námitek stěžovatel argumentuje, že tabákový odpad z řezání tabákových listů je surovým tabákem. Zákon o spotřebních daních skutečně

tabákový odpad, který je v § 101 odst. 7 definován jako „*zbytky z tabákových listů a zbytky vzniklé při zpracování a výrobě tabákových výrobků*," za surový tabák výslovně označuje v § 131b odst. 2 písm. b): „*Surovým tabákem se pro účely tohoto zákona rozumí* [...] *zbytky z listů nebo jiných částí rostliny rodu tabák, které* [...] *vznikají při zpracování těchto listů nebo jiných částí rostliny, při manipulaci s těmito listy nebo jinými částmi rostliny nebo při výrobě tabákových výrobků*." Tabákový odpad je totiž druhotnou surovinou, která, jak uvádí § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních, může být dále zpracována a upravena v tabákové výrobky pro prodej konečnému spotřebiteli. Stěžovatel má proto pravdu v tom, že tabákový odpad vznikající v daňovém skladu při výrobě tabákových odpadků je surovým tabákem. Ne vždy však surový tabák podléhá spotřební dani ze surového tabáku. Spotřební dani podléhá pouze tehdy, je-li použit pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků [viz § 131c písm. a) zákona o spotřebních daních]. Je-li tedy surový tabák použit pro výrobu tabákových výrobků, nepodléhá dani ze surového tabáku, neboť spotřební dani podléhají až samotné tabákové výrobky. Účelem daně ze surového tabáku je tak postihnout pouze ten surový tabák, který je, jak uvádí důvodová zpráva k novele zákona o spotřebních daních, např. přímo prodáván konečnému spotřebiteli, který si jej pak sám upravuje v tabákový výrobek.

[19] V druhém okruhu kasačních námitek pak 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 vznikal tabákový 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.

[20] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že 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.

[21] 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, podléhajícím 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 výslechem jednatele stěžovatele či znaleckým posudkem s odkazem na jejich nadbytečnost neprovedly, neboť tyto prostředky nemohly přispět k dalšímu vyjasnění skutkového stavu.

[22] 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.

[23] Stěžovatel dále namítal, že nenaplnil materiální znak správního deliktu, resp. naplnil podmínky liberace. Nejvyšší správní soud má za to, že krajský soud se s oběma námitkami vypořádal dostatečně. Podle § 135zzba odst. 1 zákona o spotřebních daních se „[p]*rávnická nebo podnikající fyzická osoba* [...] *dopustí správního deliktu tím, že nakládá se surovým tabákem v rozporu s § 134zz* [zákona o spotřebních daních]“; podle § 134zz odst. 1 zákona o spotřebních daních pak platí, že „[s]*urový tabák, který je skladován pro jiný účel než výrobu tabákových výrobků, nesmí skladovat jiná osoba než registrovaná osoba skladující surový tabák.*“ Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že také u správního deliktu je nutné zkoumat naplnění jak formálních znaků, tak materiálních. Jednání, jehož formální znaky jsou označeny za přestupek, pak naplňuje v běžně se vyskytujících případech materiální znak přestupku, neboť porušuje či ohrožuje určitý zájem společnosti (v tomto případě zájem společnosti na tom, aby se surovým tabákem pro jiný účel než výrobu tabákových výrobků nakládaly pouze osoby k tomu registrované); i prosté nesplnění evidenční povinnosti proto může bez dalšího naplnit společenskou nebezpečnost. K naplnění materiálního znaku správního deliktu naopak nedojde, pokud

existují významné okolnosti vylučující, aby byl chráněný zájem společnosti ohrožen či porušen (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 As 17/2007 - 135, publ. pod. č. 1338/2007 Sb. NSS; a ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 As 104/2008 - 45, publ. pod č. 2011/2010 Sb. NSS). V projednávaném případě žádné takové okolnosti nenastaly a stěžovatel je ani netvrdil. Stěžovatel skladováním značného množství surového tabáku bez příslušné registrace ohrozil zájem společnosti na evidenci této komodity za účelem jejího zdanění. Na tom nic nemění skutečnost, že správní orgány o skladování surového tabáku v rozporu se zákonem věděly (rozsudek č. j. 8 As 17/2007 - 135), ani to, že pokuta uložená stěžovateli byla nízká, což reflektovalo nízkou (nikoli nulovou) míru ohrožení chráněného zájmu společnosti. Pokud jde o naplnění liberačního důvodu, krajský soud správně konstatoval, že stěžovatel nevynaložil žádné úsilí, aby zabránil porušení právní povinnosti; toho přitom mohl dosáhnout tím, že by surový tabák začal skladovat teprve poté, co mu byla přidělena registrace. Stěžovatel s tímto závěrem krajského soudu v kasační stížnosti nijak nepolemizuje, Nejvyšší správní soud proto neměl na co v posouzení reagovat a může pouze odkázat na odůvodnění rozsudku krajského soudu.

[24] Důvodná není ani stěžovatelova námitka, že došlo k porušení zásady dvojinstančnosti (k její aplikaci viz zejména usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, publ. pod č. 2026/2010 Sb. NSS), neboť porušením dvojinstančnosti není pouhé metodické vedení celních úřadů ze strany žalovaného. Takové vedení je navíc zcela pochopitelné v případech týkajících se subjektů spadajících do místní působnosti více celních úřadů. Není pak vůbec zjevné, jak by postupem celních úřadů mohlo dojít k porušení práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, který už podle svého textu dopadá pouze na soudy a jim obdobné orgány.

[25] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[26] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. června 2018

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu