



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **COSTRA Ltd.**, se sídlem Bexley Square, Salford, Manchester, M3 6BZ Spojené království Velké Británie a Severního Irska, zastoupena Mgr. Bronislavem Šerákem, advokátem se sídlem Na Bělidle 830/2, Praha 5, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, za účasti osob zúčastněných na řízení: **I) BSB 1881, s.r.o.**, se sídlem Kubelíkova 1780/21, Praha 3, zastoupena JUDr. Jiřím Vaničkem, advokátem se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8, **II) L.T.B.C. spol. s r.o.**, se sídlem Limuzská 2110/8, Praha 10, zastoupena JUDr. Václavem Hodanem, advokátem se sídlem Wenzigova 5, Praha 2, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2017, č. j. 12290-3/2017-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 7. 2. 2018, č. j. 52 Af 40/2017 – 153,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobkyni **s e u k l á d á** zaplatit soudní poplatek ve výši 1000 Kč za podání návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV.** Žalobkyni **s e u k l á d á** zaplatit soudní poplatek ve výši 1000 Kč za podání návrhu na předběžné opatření, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- V.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**
- VI.** Osoby zúčastněné na řízení **n e m a j í** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

## O d ů v o d n ě n í :

### I. Vymezení věci

[1] Dne 3. 8. 2015 provedl Celní úřad pro Pardubický kraj místní šetření v areálu na adrese Řídký 22 u obce Litomyšl, zaměřené na dodržování povinností při nakládání se surovým tabákem podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Kontrolovanými osobami byly tři obchodní společnosti včetně žalobkyně. Celní úřad pojal při místním šetření skladování surového tabáku podezření, že se v areálu nachází tabák, který není skladován v souladu s § 134zz odst. 1 zákona o spotřebních daních, neboť je skladován osobami (mj. žalobkyní), které nejsou osobami registrovanými podle zákona o spotřebních daních. Proto celní úřad surový tabák zajistil a následující den vydal rozhodnutí o zajištění surového tabáku podle § 134zzc odst. 1 písm. a) a b) zákona o spotřebních daních, neboť se surovým tabákem bylo nakládáno v rozporu s § 134zz zákona o spotřebních daních (byl skladován neregistrovanými osobami) a nebyla splněna oznamovací povinnost podle § 134zza zákona o spotřebních daních.

[2] Celní úřad pro Pardubický kraj rozhodnutím ze dne 10. 11. 2016, č. j. 60299-2/2016-590000-12, rozhodl dle § 134zzc odst. 3 ve spojení s § 42d odst. 1 písm. a) a b) zákona o spotřebních daních o propadnutí a zabránění surového tabáku v množství 638 334,40 kg, jelikož nebylo prokázáno, že byl skladován v souladu se zákonem o spotřebních daních. Toto rozhodnutí potvrdil žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 5. 2017, č. j. 12290-3/2017-900000-302 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

[3] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), který ji zamítl. Základní otázkou bylo posouzení splnění podmínek právní fikce uvedené v článku III odst. 3 přechodných ustanovení zákona č. 157/2015 Sb., který novelizoval s účinností od 1. 7. 2015 zákon o spotřebních daních.

[4] Krajský soud na základě spisového materiálu dospěl k závěru, že v registračním řízení dle § 134zi a násl. zákona o spotřebních daních nebylo úmyslem obchodní společnosti COBBA GROUP, s. r. o., která měla pro žalobkyni na základě smlouvy zajistit skladování surového tabáku, dosáhnout na fikci registrace osoby skladující surový tabák, neboť v registračním řízení nedoložila evidenci surového tabáku uskladněného v daňovém skladu a určeného pro jiný účel, než je výroba tabákových výrobků. COBBA GROUP nevyužila ani žádných řádných, mimořádných či dozorčích opravných prostředků proti výsledku registračního řízení. Až následné zpochybnění výsledku v rámci daňového řízení se tak jeví jako ryze účelové.

[5] Dle krajského soudu nesplnila COBBA GROUP podmínky právní fikce uvedené v čl. III odst. 3 přechodných ustanovení zákona č. 157/2015 Sb., tj. novely zákona o spotřebních daních. Jelikož bylo se surovým tabákem nalezeným v areálu Řídký 22 nakládáno v rozporu s § 134zz odst. 1 zákona o spotřebních daních, došlo k jeho následnému zabránění a propadnutí zcela v souladu s platnou právní úpravou.

### II. Kasační stížnost žalobkyně a navazující vyjádření

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla včas podanou kasační stížností rozsudek krajského soudu z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu

pokračování

řízení, eventuálně aby zrušil i rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí celního úřadu a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[7] **Stěžovatelka** trvá na tom, že COBBA GROUP splňovala k 1. 8. 2015 podmínky právní fikce dle čl. III odst. 3 zákona č. 157/2015 Sb. a byla tedy osobou skladující surový tabák, o čemž předložila potřebné dokumenty. Tvzení žalovaného, které přejal i krajský soud, o účelovém a dodatečném dotvoření evidence surového tabáku skladovaného k 1. 7. 2015 nemá oporu ve správním spisu, neboť dne 7. 9. 2015 předložila COBBA GROUP celnímu úřadu evidenci surového tabáku dle § 134zy zákona o spotřebních daních, v níž je zachyceno skladování surového tabáku určeného pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků k 1. 7. 2015. Žalovaný v řízení o propadnutí surového tabáku tedy neprokázal, že COBBA GROUP k 1. 7. 2015 neskladovala surový tabák.

[8] Stěžovatelka dále namítala nesprávné posouzení povahy registračního řízení. Registrační řízení je vedeno zásadou dispoziční, důkazní břemeno leží na žadateli. Naopak v řízení o propadnutí vybraných výrobků, kam spadá i surový tabák, musí naplnění důvodů pro propadnutí výrobků prokázat celní orgány, což v nyní posuzovaném případě neprokázaly. Mimo jiné neprovedly stěžovatelkou navržené ohledání surového tabáku či výslech osob zúčastněných na provozu COBBA GROUP.

[9] **Žalovaný** poukázal na skutečnost, že soukromoprávní smlouva o skladování surového tabáku mezi COBBA GROUP jako osobou oprávněnou k nakládání se surovým tabákem na straně jedné a žalobkyní a osobami zúčastněnými na řízení na straně druhé byla uzavřena dne 1. 8. 2015. Nemohla tak nastoupit fikce dle čl. III odst. 3 zákona č. 157/2015 Sb., neboť i v evidenci surového tabáku dle § 134zy zákona o spotřebních daních je deklarováno první naskladnění dne 1. 8. 2015. COBBA GROUP pak prokazatelně k 1. 7. 2015 tvrzených 200 g surového tabáku neskladovala.

[10] Řízení o registraci a řízení o zajištění surového tabáku jsou bezpochyby samostatnými a rozdílnými řízeními. Nicméně skutečnost, zda surový tabák určený k jinému účelu než výrobě tabákových výrobků skladovala osoba registrovaná jako osoba skladující surový tabák, je (skutkově) rozhodná pro posouzení, zda se surovým tabákem bylo nebo nebylo nakládáno způsobem stanoveným § 134zz odst. 1 zákona o spotřebních daních. Jelikož COBBA GROUP nesplnila podmínky fikce, byla provedena standardní registrace podle § 134zs zákona o spotřebních daních.

[11] Žalovaný má za to, že v řízení před celními orgány bylo dostatečně prokázáno, že se surovým tabákem bylo nakládáno v rozporu s § 134zz odst. 1 zákona o spotřebních daních. Ve zbytku odkázal na napadený rozsudek krajského soudu.

[12] **Osoba zúčastněná na řízení I** se ztotožnila s kasační stížností.

[13] **Stěžovatelka** v replice k vyjádření žalovaného zdůraznila, že jejím úmyslem bylo od počátku vyčlenění surového tabáku, o němž věděla, že jej nelze užít pro výrobu tabákových výrobků, do evidence surového tabáku dle § 134zy zákona o spotřebních daních, a právě toto zanesení do evidence bylo projevem vůle, aby se na COBBA GROUP pohlíželo nejen jako na osobu, která má v držení surový tabák určený pro výrobu tabákových výrobků v daňovém skladu, ale právě jako na osobu, která skladuje surový tabák i pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků (§ 134zh odst. 1 zákona o spotřebních daních). Formulace „surový tabák pro jiný účel než výrobu tabákových výrobků“ je značně nejasná a nikde v zákoně ani v jiném právním předpise nedefinovaná. Z textu přitom lze pouze dovodit, že se jedná o surový tabák,

který nebude využit v rámci výroby tabákových výrobků. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 6. 2018, č. j. 7 Afs 64/2018 - 72, dovodil, že se jedná pouze o surový tabák, z nějž vzniká spotřební daň (§ 131c zákona o spotřebních daních). Nejen že taková podmínka ze zákona nevyplývá, ale ani nemohla být nikomu k 1. 7. 2015 známa. Celní správa ani Ministerstvo financí nevydaly k pojmu osoba skladující surový tabák žádnou vyhlášku, metodický pokyn ani prováděcí informaci. Osoby, které chtěly docílit aplikace čl. III bod 3 přechodných ustanovení zákona č. 157/2015 Sb., tak byly vystaveny právní nejistotě.

[14] Stěžovatelka trvá na tom, že COBBA GROUP k 1. 7. 2015 naplnila literu zákona. Případné výklady správních soudů § 134zh zákona o spotřebních daních a navazujícího čl. III bod 3 přechodných ustanovení zákona č. 157/2015 Sb. vyřčené v následujících letech jsou irelevantní, protože se jimi daňové subjekty nemohly k 1. 7. 2015 řídit. Správní orgány měly postupovat dle principu *in dubio pro libertate*.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

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

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

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

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

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

[21] Stěžovatelka sama není registrovanou osobou skladující surový tabák a ani o registraci neusilovala. Místo toho uzavřela soukromoprávní smlouvu o nájmu a skladování s jinou

pokračování

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

[22] Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod, proč by se měl odchýlit od předchozího rozhodnutí, považuje námitku stěžovatelky za nedůvodnou. Stěžovatelka se sama rozhodla, že využije smluvní svobodu a svěří svůj majetek jiné osobě. Bylo tedy na ní a v jejím zájmu, aby si ověřila a „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.

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

#### IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[25] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, (n)*estanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.* Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, 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, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

[26] Stěžovatelka podala dne 19. 3. 2018 současně s kasační stížností návrh na přiznání odkladného účinku, který byl dne 14. 6. 2018 zamítnut. Dne 13. 6. 2018 podala stěžovatelka také návrh na předběžné opatření, který byl dne 18. 7. 2018 zamítnut. S návrhem na přiznání odkladného účinku i s návrhem na předběžné opatření je spojena poplatková povinnost dle § 4 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Podle položky č. 5 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou uvedeného zákona, je návrh na předběžné opatření zpoplatněn částkou 1000 Kč. Podle položky č. 20 tamtéž je návrh na přiznání odkladného účinku ve správním soudnictví zpoplatněn částkou 1000 Kč. Stěžovatelka ani jeden z uvedených poplatků neuhradila, proto jí soud uložil, aby uhradila soudní poplatky v celkové výši 2000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

[27] 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 žádné z osob zúčastněných na řízení žádné povinnosti uloženy nebyly, proto nemají na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti právo.

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

V Brně dne 27. února 2020

JUDr. Karel Šimka  
předseda senátu