



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **L. K.**
zastoupen advokátem Mgr. Michalem Miturou
sídlem Místecká 329/258, 720 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2019, č. j. 21337-5/2019-900000-315,
ve věci spotřební daně,

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 12. 9. 2019, č. j. 21337-5/2019-900000-315, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Michala Mitury, advokáta, se sídlem Místecká 329/258, 720 00 Ostrava.

Odůvodnění:

I. Vymezení předmětu řízení

1. Žalobou doručenou zdejšímu soudu dne 24. 9. 2019 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 12. 9. 2019, č. j. 21337-5/2019-900000-315 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo částečně změněno rozhodnutí Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 1. 2017, č. j. 10029/2017-570000-31 (dále jen „platební výměr“), jímž byla odvolateli vyměřena za zdaňovací období květen 2016 spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 212 229 Kč, tak, že část textu výroku byla nahrazena zněním „*plátce daně je v tomto případě podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) části za středníkem ZSpD daňový subjekt, jakožto osoba, která se podílela na skladování vybraných výrobků, jež jsou předmětem daně*“. Současně s napadeným rozhodnutím žalobce navrhl rovněž zrušení platebního výměru. Jedná se o v pořadí druhé rozhodnutí o odvolání proti témuž platebnímu výměru, přičemž předchozí rozhodnutí žalovaného bylo rozsudkem zdejšího soudu ze dne 30. 5. 2018 č. j. 22 Af 108/2017 – 32 zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soudu rozsudkem ze dne 6. 9. 2018, č. j. 7 Afs 273/2018 – 33 zamítl.

II. Žalobní body

2. Žalobce namítl, že nemůže být osobou povinnou k odvedení daně již z důvodu, který uvedl žalovaný, tedy že nemá ke skladovaným výrobkům žádný kvalifikovaný vztah. Žalovaný při formulaci svého závěru vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 – 71, který definoval postup určování osoby povinné k dani. Přehlédl však, že Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku konstatoval, že osoba se od povinnosti odvést daň liberuje, pokud prokáže, že nemá k předmětným výrobkům kvalifikovaný vztah, což se nyní i podle žalovaného stalo, a žalovaný měl proto dospět k závěru opačnému.
3. Žalobce žalovanému dále vytkl, že nedodržel Nejvyšším správním soudem v shora uvedeném zamítavém rozsudku uvedený pokyn prošetřit skutečnosti související s panem P., nacházejícím se u předmětného skladu a chovajícím se podezřele, za účelem zjištění osoby s nejintenzivnějším vztahem ke skladovaným výrobkům. Žalovaný se těmito okolnostmi nezabýval vůbec a pouze poukázal na to, že pan P. prokázal svůj tvrzený důvod pobytu v areálu (převzetí opraveného vozidla), což však není pro posouzení věci podstatné; podstatné je – jak uvedl i Nejvyšší správní soud – že pan P. předložením faktury za opravu nijak nevysvětlil své podivné chování. Žalobce jako vlastník skladu byl tak opakovaně označen za skladovatele, ač je zde důvodná

pochybnost o pachatelství jiné osoby, kterou zřetelně formuloval Nejvyšší správní soud.

4. Žalobce poukázal na to, že žalovaný a správce daně se zjevně na počátku rozhodli, že žalobce je osobou povinnou odvést daň, což vyplývá z bodu 10 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvádí, že žalobce „*po celou dobu daňového řízení vykazuje spíše rezistenci ke snaze o dosažení cíle řízení, což svědčí pouze tomu, že odvolatel skutečný stav věci zná, a protože je pro něj nepříznivý, nemá nejmenší zájem na jeho odhalení*“. Žalobce naopak se správcem daně plně spolupracoval, předložil důkazy k tomu, že předmětné skladovací prostory pronajal třetí osobě, sdělil mu všechny okolnosti, které o této osobě znal a poskytoval mu veškerou součinnost, naopak žalovaný v rozporu se závěry Nejvyššího správního soudu opětovně neprovedl znalecké zkoumání podpisu na nájemní smlouvě a jejím dodatku, neprovedení navrženého důkazu přesvědčivě neodůvodnil a rezignoval tak na svou povinnost zajistit cíl správy daní.
5. Žalobce proto navrhl napadené rozhodnutí i platební výměr zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Uvedl, že žalobce je za spotřební daň odpovědný z titulu svého podílnictví, neboť je nemyslitelné, aby za tvrzených šest let nájemního vztahu přímo v areálu žalobce neměl o osobě nájemce žádné informace, žádné spojení na něj, žádný poznatek o způsobu využívání skladu ani znalosti o způsobu placení nájemného. Při závěru o podílnictví žalobce není nutné odstranit všechny pochybnosti o možném pachatelství jiných osob. Z důvodu, že pan H. neměl ani ke skladovacím prostorům ani k předmětným vybraným výrobkům žádný vztah, žalovaný neprovedl zkoumání jeho podpisu na nájemní smlouvě a dodatku, když takové zkoumání výrazně zatěžuje jako správní orgán, tak zejména osobu pana H. I kdyby pan P. měl k vybraným výrobkům jakýkoliv vztah, nemůže to nijak ovlivnit závěr žalovaného o podílnictví žalobce na jejich skladování a odpovědnost za odvedení předmětné daně.

IV. Skutková zjištění

7. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že dne 17. 5. 2016 byla pracovníky správce daně provedena kontrola zaměřená na skladování, přepravu a prodej tabákových výrobků (zachycena v protokolu o místním šetření ze dne 17. 5. 2016, č. j. 58557/2016-570000-62). Z uvedeného protokolu vyplynulo, že v průběhu kontroly byl při útěku a současném odhození kartonu cigaret zadržen pan N. H. P., jenž byl následně vyzván k otevření dveří skladovací místnosti, od níž utekl. Pan P. uvedl, že skladovací prostory nejsou jeho a nemá od nich klíče. Při pokusu o otevření dveří hlídka zjistila, že místnost je odemknuta, a vstoupila do ní, neboť ucítila silnou vůni tabáku. K nalezeným věcem pan P. uvedl, že nejsou jeho, mobilem zavolal správce objektu - pana V. S., jenž sdělil, že byl pověřen žalobcem k jeho zastupování. Pan S. dále uvedl, že sklad je pronajímán panu T. H. a předložil smlouvu o nájmu nebytových prostor ze dne 1. 12. 2010. Při kontrole skladu byly v papírových krabicích nalezeny neznačené cigarety v množství 67 600 kusů a v igelitových pytlích neznačený tabák v množství 19,547 kg. Při prohlídce okolí a trasy, po které pan P. utíkal, byl nalezen visací zámek s třemi klíči, z nichž jeden pasoval od zámku

k předmětným prostorům. Téhož dne (17. 5. 2016) byl sepsán záznam č. j. 58557-2/2016-570000-62 o prověření osoby T. H. Pan H. sdělil, že nikdy žádnou smlouvu o pronájmu nebytových prostor v předmětném areálu neuzavíral, tudíž žádné skladové prostory v pronájmu nemá a taktéž nemůže mít žádný vztah ke skladovanému zboží. Dne 20. 6. 2016 zástupce pana N. H. P. do protokolu o ústním jednání č. j. 67675-3/2016-570000-31 uvedl, že pan P. není vlastníkem zajištěných výrobků, nemá žádný právní ani jiný vztah ke skladu a zajištěnému zboží a v areálu se onoho dne ocitl z toho důvodu, že je zde provozován autoservis, kde měl pan P. své auto v opravě; k tomuto tvrzení předložil daňový doklad č. 2016079 ze dne 17. 5. 2016. Dne 18. 7. 2016 byl správcem daně sepsán protokol o ústním jednání č. j. 67675-5/2016-570000-31. Žalobce při ústním jednání sdělil, že nemá žádný vztah k zajištěným výrobkům, neví, kdo je jejich majitelem, nepamatuje si, že by znal osobu T. H., pana P. označil jako nájemce obchodu před areálem. Rovněž si nepamatuje, že by byl osobně při podpisu smlouvy mezi ním jako pronajímatelem a nájemcem panem H., neví, jak tato osoba vypadá ani kolik je mu let. Dle jeho výpovědi probíhaly platby pravděpodobně hotově, hotovost zřejmě přejímala asistentka nebo správce areálu. Rovněž si nepamatuje, zda v období od 1. 12. 2010 (uzavření nájemní smlouvy) kontroloval, jestli nájemce užívá pronajaté nebytové prostory řádným způsobem. Dne 27. 7. 2016 předložil žalobce správci daně příjmové doklady vystavené nájemci H. za účetní období 2014 - 2016, seznam pohledávek a kopii katastrální mapy. Dne 5. 10. 2016 pan V. S. do protokolu č. j. 67675-9/2016-570000-31 sdělil, že neví, kdo vybrané výrobky v kontrolovaném místě skladoval, ani kdo je jejich majitelem. Jeho pracovní náplní, coby správce dotčeného areálu, je předávání faktur, vybírání nájmu při platbě v hotovosti a údržba majetku vlastníka. Osobu T. H. identifikoval a uvedl, že u podpisu předmětné nájemní smlouvy nebyl, T. H. „ze začátku“ viděl v jím spravovaných prostorách. Hotovost za nájem přebíral od prostředníka, následně ji předal žalobci, přičemž příjmové doklady vydávala asistentka. Jakýkoliv vztah pana P. ke skladovacím prostorům a uskladněným výrobkům mu nebyl znám. Dále byla vyslechnuta paní I. H., asistentka a fakturantka žalobce, která uvedla, že nezná osobně pana H., nájemní smlouvu nepodepisovala, vystavovala faktury, které platil pan H. osobně prostřednictvím správce areálu pana S., stejně jako ostatní nájemci v areálu, na předání příjmového dokladu panu H. si nepamatuje s ohledem na množství jí vystavovaných dokladů.

8. Správce daně dne 22. 11. 2016 žalobce pod č. j. 67675-10/2016-570000-31 vyzval k podání řádného tvrzení ke spotřební dani z tabákových výrobků. V podáních ze dne 30. 11. 2016 a 12. 12. 2016 evidovaných pod č. j. 67675-12/2016-570000-31 a č. j. 67675-16/2016-570000-31 se žalobce vyjádřil k výzvě k podání řádného daňového tvrzení. S námitkami zde uvedenými se správce daně vypořádal v odůvodnění platebního výměru ze dne 18. 1. 2017, č. j. 10029/2017-570000-31, jímž byla odvolateli vyměřena za zdaňovací období květen 2016 spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 212 229 Kč, neboť v nalézacím řízení nebylo prokázáno, že by k zajištěným vybraným výrobkům měla kvalifikovaný vztah (detenci) jiná osoba, než je vlastník nebytových prostor - žalobce, a současně nebylo prokázáno zdanění zajištěných vybraných výrobků. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání; o odvolání rozhodl žalovaný rozhodnutím dne 15. 8. 2017, kdy žalobce jako vlastníka skladu shledal jednou zjištěnou osobou, která by předmětné vybrané výrobky mohla mít v detenci.

9. O žalobě proti tomuto rozhodnutí rozhodl krajský soud dne 30. 5. 2018 rozsudkem č. j. 22 Af 108/2017 – 32 tak, že napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém shledal pochybení při zjišťování skutkového stavu, zejména v neprovedení navrženého znaleckého posudku k posouzení podpisu pana H. na nájemní smlouvě, které nelze odůvodnit pouhým popřením uzavření předmětné nájemní smlouvy panem H., a uložil žalovanému zabývat se dostatečně skutkovým stavem k závěru o nevěrohodnosti nájemní smlouvy. Nedůvodnou shledal námitku nedostatečnosti skutkových zjištění ohledně pana P.
10. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnosti, kterou Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 6. 9. 2018 č. j. 7 Afs 273/2018 – 33 zamítl. Ztotožnil se se závěry krajského soudu o osobě odpovědné za spotřební daň ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, se závěrem o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu zakládajícím nevěrohodnost předložené nájemní smlouvy se ztotožnil pouze v části, kdy krajský soud vytkl žalovanému nedostatečnost důvodu pro odmítnutí znaleckého posudku. Naopak nesouhlasil s dostatečností zjištění skutkového stavu k vyloučení pana P. jako osoby mající nejužší vztah k vybraným výrobkům a uložil žalovanému vypořádat se s navrženým grafologickým posudkem a zejména prozkoumat, zda žalobce skladoval vybrané výrobky, nebo se na skladování podílel, či zda s nimi neměl nic společného, a přesvědčivě posoudit vztah pana P. k těmto výrobkům.
11. Žalovaný prostřednictvím správce daně vyzval žalobce k předložení důkazů a tvrzení ohledně uzavření nájemní smlouvy k předmětným skladovacím prostorám, k osobě, se kterou byl nájemní vztah uzavřen a k průběhu nájemního vztahu dosud. Žalobce v odpovědi na tuto výzvu zopakoval svá dosavadní tvrzení a navrhl výslech pana V. S. K aktuální situaci uvedl, že od doby, kdy celní správa pronikla do skladovacích prostor, se nájemce již nikdy nedostavil, přestal platit nájemné a nájem konkludentně skončil. Dále se správce daně obrátil na Policii ČR, Krajské ředitelství policie Moravskoslezského kraje, odbor kriminalistické techniky a expertiz se žádostí o zpracování znaleckého grafologického posudku, kterou tato vrátila k přepracování a sdělení, podle kterého ustanovení zákona je žádost podávána, v kterém oboru a odvětví znaleckého zkoumání a znění otázek položených znalci; dále uvedla, že předložené srovnávací materiály jsou pro požadované zkoumání nevyhovující jak druhem, tak nedostatečným množstvím, přičemž je nutno zajistit alespoň deset podpisů T. H. psaných hůlkovým písmem a deset paraf, a to nejlépe z doby před a pod datu vzniku posuzovaných podpisů, přičemž ukázky lze zjistit u úřadů (z žádosti o občanský či řidičský průkaz, cestovní pas, žádosti na úřadu práce, živnostenském úřadě apod.).
12. Následně žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím.

V. Právní posouzení věci krajských soudem

13. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

14. K námitce nezákonnosti napadeného rozhodnutí, spočívající v tom, že žalobce nemůže být osobou povinnou k odvedení daně, neboť nemá i podle žalovaného ke skladovaným výrobkům žádný kvalifikovaný vztah ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu z 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 – 71, a tedy se od odpovědnosti za daň liberoval, krajský soud uvádí následující.
15. V napadeném rozhodnutí (bod 15) žalovaný uzavřel, že „*v daném případě se celním orgánům sice nepodařilo prokázat kvalifikovaný vztah odvolatele ke skladovaným vybraným výrobkům ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu, je však nepochybné, že odvolatel, jakožto vlastník předmětných skladovacích prostor, se nedokázal liberovat od povinnosti odvést daň ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 – 71 (...) Odvolatel tak zůstal přinejmenším osobou, která se v roli vlastníka skladu, mající po celou dobu trvání údajného nájemního vztahu ke skladovacímu prostoru klíče a majícího do skladovacího prostoru přístup, podílela na skladování předmětných vybraných výrobků tím, že toto skladování umožnila způsobem, který znemožňuje osobu skladovatele identifikovat (...)*“. Žalovaný tak nepovažoval žalobce za skladovatele, jako v předchozím rozhodnutí, ale za osobu podílející se na skladování, odchýlil se tedy od argumentace, na které bylo vystavěno jeho předchozí rozhodnutí a které prošlo soudním přezkumem, jež vyústil ve vyslovený závazný právní názor.
16. K závaznosti vysloveným právním názorem krajský soud nejprve obecně uvádí, že žalovaný byl zásadně vysloveným právním názorem ve shora uvedeném rozsudku zdejšího soudu ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu zavázán podle § 78 odst. 5 s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 1, poslední věta s. ř. s., a to ačkoliv s ním nesouhlasil a podal proti němu kasační stížnost, se kterou však úspěšný. Závaznost vysloveného právního názoru, jak je zakotvena v § 78 odst. 5 s. ř. s., vyplývá ze smyslu kasace v právním řádu. Pakliže by tomu tak nebylo, kasační pravomoc správních soudů by ztratila smysl a musela by být nahrazena pravomocí apelační (viz KÜHN, Z., KOCOUREK, T. a kol. Soudní řád správní, Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 655 s., rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 A 110/2002 – 25 z 23. 9. 2004, č. j. 9 As 201/2015 – 34 z 25. 8. 2016, usnesení rozšířeného senátu č. j. 2 Ans 3/2006 – 49 z 24. 4. 2007). Vázanost správního orgánu vysloveným právním názorem je limitována pouze srozumitelností a určitostí vysloveného právního názoru, následnou zásadní změnou skutkového stavu v důsledku dalšího dokazování, vylučující jeho aplikaci, změnou aplikovaného zákona či kvalifikovanou změnou judikatury (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Ads 16/2003 – 56 ze dne 18. 6. 2004 a usnesení rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 59/2007 – 56 ze dne 8. 7. 2008, shora cit. komentář k soudnímu řádu správnímu, str. 656). Ani jedna z těchto situací nenastala.
17. Žalovaný nyní napadené rozhodnutí vystavěl na právní argumentaci, která nebyla v původním rozhodnutí užita, přičemž je zřejmé, že její nepoužití nebylo záměrné; byla – li by správná, pak jako samostatný důvod rozhodnutí ob stojí. Podle názoru krajského soudu nebyl žalovaný v této argumentační pozici vázán vysloveným právním názorem, neboť přímo k ní vysloven nebyl; věc pak navzdory již proběhlému soudnímu přezkumu mohl posoudit z pozice odlišné, než kterou zvolil původně a ke

které závazný právní názor vysloven byl, neboť na rozdíl od vysoce formalizované závaznosti výroku soudního rozhodnutí má závazný právní názor interpretativní povahu pouze k posouzenému právnímu důvodu rozhodnutí a nepředstavuje tak definitivně „zavřené dveře“ pro jiný, dosud neposuzovaný, právní výklad (obdobě srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 18/2018 – 154 z 28. 3. 2019, podle kterého „(...) *Odchýlit se od takto vyslovených právních názorů je možné pouze ve výjimečných případech, jako je změna právní úpravy či zásadní změna společenských či ekonomických poměrů, anebo za situace, kdy by tato judikatura byla vnitřně nesourodá, a nepředstavovala by proto tzv. konstantní judikaturu, případně pokud by se dostatečně nevypořádávala se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takového rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrné, že k tomuto nevypořádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí*“, zdůraznění provedl krajský soud).

18. Krajský soud považuje za užitečné zopakovat, kdo je plátcem spotřební daně. Podle § 4 odst. 1 písm. f) zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen zákon o spotřebních daních), *[p]látcem je právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.*
19. Z uvedeného vyplývá, že zákon o spotřebních daních ve vztahu ke skladování vybraných výrobků definuje dvě skupiny osob, které jsou plátcí daně; první skupinou jsou osoby vybrané výrobky skladující a druhou osoby, které se na skladování podílely, tyto odpovídají společně a nerozdílně.
20. Zákon legální definici *osoby, která skladuje vybrané výrobky* (tzv. skladovatel), ani *osoby, která se na skladování podílela* (podílník) neobsahuje. Ve vztahu ke skladovateli ji definovala judikatura, která za rozhodující považuje vlastní subjektivní vztah příslušné osoby k vybraným výrobkům (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 – 80 nebo cit. rozsudek č. j. 9 Afs 11/2010 - 71). Pro naplnění pojmu skladování je nepodstatné, kdo má uložené výrobky ve svém vlastnictví (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 - 68, a ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 - 53), podstatné je faktické ovládání věci. Není-li zjištěna osoba, která by zboží skladovala kvalifikovaným způsobem, může být za skladovatele považován ten, kdo má daní zatížené zboží pouze v detenci (srov. rozsudky ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85, ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 – 71, ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 Afs 123/2016 – 28, či ze dne 28. 5. 2015, č. j. 10 Afs 8/2015 - 42). Detenční právo vykonává osoba, která stejně jako držitel vykonává faktické panství nad věcí, avšak nakládá s věcí jako s cizí (již zmiňované rozsudky č. j. 9 Afs 11/2010 – 71 či č. j. 10 Afs 8/2015 – 42).
21. Z povahy věci pak plyne, že při určování osoby povinné k dani se orgány celní správy obrací nejprve na osoby, u nichž je detence zboží nejvíce pravděpodobná, tedy

- vlastníka či oprávněného nájemce skladovacích prostorů. Tyto osoby se od odpovědnosti odvést daň liberují tím, že prokážou, že k těmto výrobkům nemají jakýkoliv kvalifikovaný vztah (samozřejmě nejedná – li se o výrobky zdaněné; viz již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 11/2010 – 71).
22. Co se podílníka týče, výklad správními soudy dosud podán nebyl. Odpovědnost za spotřební daň z důvodu podílení se na skladování byla do zákona o spotřební dani zakotvena od 1. 4. 2010 na základě novely č. 59/2010 Sb. Důvodem pro její zakotvení je podle důvodové zprávy harmonizace s evropským právem. Konkrétně důvodová zpráva uvádí, že *„[p]látce daně je pak uveden v § 4 odst. 1 písm. f) a podle směrnice se zde doplňuje, že za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela“*.
23. V článku 8 odst. 1 směrnice Rady 2008/118/ES z 16. 12. 2008 je upraveno: *ve vztahu k držení zboží podléhajícího spotřební dani podle čl. 7 odst. 2 písm. b): osoba držící zboží podléhající spotřební dani nebo jakákoli jiná osoba, která se na držení tohoto zboží podílela*. Evropská úprava se tak od české liší pouze ve vzájemném vztahu mezi skladovatelem a podílníkem, kdy česká úprava na rozdíl od evropské konstruuje odpovědnost solidární. Ani Směrnice však legální definici „podílení se“ na držení věci nedává a nedává ji ani judikatura.
24. Právní terminologie užívá pojmu „podílet se“ v mnoha situacích. Například, zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, definuje podíl ve vztahu k vlastnickému právu v § 1122 odst. 1 takto: *Podíl vyjadřuje míru účasti každého spoluvlastníka na vytváření společné vůle a na právech a povinnostech vyplývajících ze spoluvlastnictví věci*. Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, upravuje v § 31: *Podíl představuje účast společníka v obchodní korporaci a práva a povinnosti z této účasti plynoucí*. Zákon č. 23/1991 Sb., Listina základních práv a svobod, upravuje podíl na správě veřejných věcí v č. 21 odst. 1 takto: *Občané mají právo podílet se na správě veřejných věcí přímo nebo svobodnou volbou svých zástupců*. Z uvedeného, byť stručného, přehledu vyplývá, že v chápání obsahu pojmu „podílet se“ se právní terminologie neliší od běžného jazyka; podíl na něčem znamená účast – jejíž míra a povaha záleží na příslušné úpravě - na této věci, skutečnosti či jednání.
25. Aplikováno na posuzované ustanovení, definoval-li zákonodárce jako samostatnou skutkovou podstatu zakládající plátcovství spotřební daně podílení se na skladování vybraných výrobků, je nutno tuto chápat jako účast na jejich skladování a práva a povinnosti z tohoto skladování vyplývající; osoba podílející se na skladování má tedy účast na znacích, kterými je definován skladovatel, tyto mohou být přítomny v jiné míře než u skladovatele, jinak by rozlišení mezi skladovatelem a podílníkem nemělo smysl, ale přítomny v určité formě být musí; musí mít i vztah ke skladovateli, neboť je na něm do jisté míry závislá – pokud by nebyl skladovatel, musel by nutně být skladovatelem podílník. Lze i představit situaci, kdy se osoba bude podílet na skladování například tím, že zabezpečí vjezd do areálu za účelem přemísťování skladovaných vybraných výrobků, nebo bude hradit nájemné za skladovací prostory s úmyslem umožnit skladování vybraných výrobků, ačkoliv nájemcem nebude, apod. Při výkladu skladovatele judikatura formulovala východisko, že rozhodující je osobní

subjektivní vztah příslušné osoby k vybraným výrobkům (viz výše). Toto východisko reflektuje skutečnost, že předmětem spotřební daně jsou vybrané výrobky (§ 7 zákona o spotřebních daních); plátce spotřební daně tedy musí mít k zdaňovaným vybraným výrobkům nějaký právní vztah, což platí nejen pro skladovatele, ale i pro osobu, která se na skladování podílí (která má na skladování vybraných výrobků účast). Jinými slovy, podmínky plátcovství daně se vždy vztahují ke zdaňovaným vybraným výrobkům, ať již jde o skladovatele nebo podílníka. Vlastnictví prostoru, popř. jiný vztah k prostoru, ve kterém jsou vybrané výrobky skladovány, je pouze indicií, že tato osoba má k vybraným výrobkům vztah, přičemž úkolem správce daně je najít osobu se vztahem nejbližším, ta je pak považována za skladovatele, a/nebo osobu, která má na tomto nejbližším vztahu účast, tedy podílníka. Výklad, který zaujal žalovaný, že u osoby podílející se na skladování není jakýkoliv vztah k vybraným výrobkům zapotřebí, by vedl k absurdním situacím, kdy by za osobu podílející se na skladování vybraných výrobků byl považován vždy vlastník prostoru, ve kterém se tyto nachází, a to prakticky bez možnosti liberace, neboť z povahy vlastnického práva vyplývá panství nad tímto prostorem; za podílníka by mohla být takto považována např. obec, pronajímající obecní byty, pokud by v některém z nich byly vybrané výrobky nalezeny. Byl – li by znám vlastník prostoru, ve kterém se vybrané výrobky nacházejí, nebo jiná osoba s právem k tomuto prostoru, které zahrnuje panství nad nimi, pak by nebylo nutno vůbec zjišťovat toho, kdo má vztah k vybraným výrobkům, neboť skutková podstata „podílení se na skladování“ ob stojí vedle samotného „skladování“ samostatně a plátce daně by tak byl znám automaticky. Byla by tak konstruována ve své podstatě objektivní odpovědnost vlastníka, popř. nájemce prostoru, ve kterém se vybrané výrobky nacházejí. Takový výklad je však v rozporu se smyslem spotřební daně, jejímž plátcem je ten, kdo má k vybraným výrobkům nejužší vztah, a na zjištění této osoby nelze rezignovat s poukazem na to, že je zde jiná osoba, která se v důsledku svého vztahu k prostoru, ve kterém se vybrané výrobky nacházejí, na skladování měla podílet; tedy, jak v případě skladovatele tak i podílníka je nutno zachovat posloupnost intenzity vztahu, jak jej definovala shora citovaná judikatura. Výklad žalovaného, že žalobce jako vlastník nebytových prostor, ve kterém byly předmětné vybrané výrobky nalezeny, je plátcem daně, protože se z důvodu vlastnictví nebytového prostoru a pochybností související s jeho pronájmem na skladování podílí, bez ohledu na to, že se nepodařilo prokázat jeho kvalifikovaný vztah k předmětným vybraným výrobkům, je tak nezákonný, a vzhledem k tomu, že na tomto závěru je napadené rozhodnutí vystavěno, vede to k jeho nezákonnosti.

26. Veden svou nesprávnou úvahou o naplnění podílnictví žalobce žalovaný rezignoval na zjištění osoby, která má nejužší vztah k vybraným výrobkům, konkrétně na prověření vztahu pana P. k vybraným výrobkům, který, jak dovodil Nejvyšší správní soud, svým tvrzením o vyzvednutí opraveného auta sice vysvětlil svou přítomnost v areálu, nevysvětlil nijak své podivné chování (úprk před pracovníky celní správy poté, co byl spatřen před inkriminovaným skladem, schovávání se v kontejneru, odhazování kartonu cigaret a klíčů od skladu, znalost mobilního čísla na správce areálu, ačkoliv obchod pana P. se má nacházet mimo tento areál a kontakt na jeho správce tak tímto odůvodněn není). Pokud by totiž osobou s nejbližším vztahem k vybraným výrobkům byl pan P. a byl by tudíž skladovatelem, pak by žalobce mohl být volán k

odpovědnosti za spotřební daň pouze za předpokladu, kdyby bylo prokázáno, že se na skladování podílel, tedy že i on měl vztah k vybraným výrobkům, byť nikoliv ve formě detence (např. pokud by skladování těchto výrobků panu P. umožnil).

27. Za situace, kdy závěr žalovaného o odpovědnosti žalobce z důvodu jeho podílnictví na skladování předmětných vybraných výrobků je nezákonný, není zde již jiná právní argumentace, na které by napadené rozhodnutí obstálo bez ohledu na vyslovený závazný právní názor; nerespektování vysloveného závazného právního názoru Nejvyšším správním soudem k osobě pana P. tak vede k nezákonnosti napadeného rozhodnutí (viz shora citované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 A 110/2002 – 25 a č. j. 9 As 201/2015 – 34).
28. Pro úplnost krajský soud dodává, že není důvodná žalobcová námitka, že jej žalovaný stále činí odpovědným za daň z důvodu detence zboží, neboť napadené rozhodnutí není na detenci zboží žalobcem vystavěno.
29. Co se týká žalobní námitky nerespektování závazného právního názoru týkajícího se neprovedení grafologického posudku podpisu pana H., tato však důvodná není. Žalovaný byl z výše uvedeného důvodu vázán závazným názorem, vysloveným Nejvyšším správním soudem, a to nedostatečností důvodů pro odmítnutí znaleckého posudku (srov. bod 26 odůvodnění), kdy Nejvyšší správní soud vytkl žalovanému, že odmítl provést znalecký posudek pouze z důvodu popření pravosti podpisu panem H. V nyní napadeném rozhodnutí žalovaný vysvětlil, proč podle něj nemá znalecké zkoumání podpisu na nájemní smlouvě pro posouzení věci relevanci. Konkrétně uvedl, že i kdyby byl podpis na nájemní smlouvě pravým podpisem pana H., nemohlo by to založit jeho plátcovství spotřební daně, protože neměl k vybraným výrobkům žádný vztah, když nebyla zjištěna žádná indicie, že by pan H. skladovací prostory k užívání převzal, jakkoliv je užíval a měl do nich přístup. Jak krajský soud vysvětlil výše, vztah osoby ke skladovacímu prostoru nemůže sám o sobě založit plátcovství spotřební daně, pokud tato osoba nemá kvalifikovaný, resp. vůbec žádný vztah k vybraným výrobkům, což platí jak pro vlastníka, tak pro nájemce nebytového prostoru, ve kterém byly vybrané výrobky nalezeny. Žalovaný tak podle názoru krajského soudu nyní dostatečně vysvětlil, proč se dále podpisem na nájemní smlouvě nezabýval, jeho úvaha je logická a vyplývá z pojmových znaků skladovatele ve smyslu cit. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřební dani. Žalovaný postupoval v intencích vysloveného závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu a námitka žalobce důvodná není.
30. Pouze pro úplnost krajský soud dodává, že za důvodnou nepovažuje ani námitku předpojatosti žalovaného vůči žalobci, neboť ani v případě, kdyby tomu tak bylo, by to samo o sobě na správnost závěru žalovaného o tom, že žalobce je či není v posuzované věci plátcem daně, nemělo vliv. Správnost závěru žalovaného ovlivňuje správně zjištěný skutkový stav a správná aplikace právních předpisů, nikoliv to, zda žalovaný je či není vůči žalobci předpojatý.

31. Napadené rozhodnutí je tak nezákonné a soud je proto podle § 78 odst. 1 s. ř. s. Vysloveným právním názorem ohledně vymezení podílnictví na skladování (viz bod 24 odůvodnění) je žalovaný vázán. Je rovněž vázán pokynem prověřit vztah pana P. k předmětným vybraným výrobkům a zabývat jeho podivným chováním v den kontroly v předmětném areálu.
32. Žalobce žalobou navrhl zrušení rozhodnutí správního orgánu I. stupně, což je postup předvídaný ustanovením § 78 odst. 3 s. ř. s., krajský soud však pro tento postup neshledal důvod, a proto tak nepostupoval; o návrhu nerozhodl, neboť domáhat se zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které předcházelo napadenému rozhodnutí, není procesním právem žalobce (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 – 106).

VI. Náhrada nákladů řízení

33. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100,- Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za tři úkony právní služby (příprava převzetí zastoupení, sepsání žaloby a vyjádření se ke stanovisku žalovaného) podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky, třikrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky, a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovením § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovením § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možností žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 12. května 2020

Mgr. Jiří Gottwald

Shodu s prvopisem potvrzuje

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje