



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudkyň JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Zory Šmolkové ve věci

žalobce: **J. S.**
zastoupený JUDr. Milanem Zábržem, advokátem
sídlem Veveří 486/57, 602 00 Brno

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2017 č. j. 28166-2/2017-900000-304.5,
ve věci spotřební daně

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 4. 9. 2017 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2017, č. j. 28166-2/2017-900000-304.2 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byl nahrazen výrok platebního výměru Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „celní úřad“) č. j. 40552/2017-570000-32.1 ze dne 22. 3. 2017, tak že žalobci „jako plátcí daně“ ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1f ZSPD“ byla vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období květen 2015 ve výši 23 486 700 Kč. Žalobce považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neboť ve výroku není uvedeno, zda a proč měla žalobci vzniknout povinnost daň přiznat a zaplatit. Žalobce v odvolacím řízení vytýkal celnímu úřadu, že uvedl pouze odkaz na ustanovení § 9 odst. 3 písm. e) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 29. 6. 2015 (dále jen „ZSPD“), aniž by bylo zřejmé ve výrokové části platebního výměru, kterou část tohoto ustanovení, obsahující složenou alternativní hypotézu, měl naplnit. Žalovaný se s touto námitkou paradoxně vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí, ale důvod, ze kterého by měla žalobci vzniknout povinnost daň přiznat a zaplatit, ve výroku vynechal.
2. Dále žalobce namítl nezákonnost napadeného rozhodnutí pro rozpor s ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), podle kterého může odvolací orgán výrok pouze změnit, nikoliv nahradit.
3. Dále žalobce vytýkal žalovanému, že neuvedl řádně předpis, podle kterého rozhodoval, uvádí pouze „v rozhodném znění“, popř. „ve znění pozdějších předpisů“, ale neuvádí, které znění je rozhodné.
4. Nakonec žalobce namítl nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu, že vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) ZSPD je subsidiární odstavci 1 a 2 daného ustanovení, které preferuje jako rozhodnou skutečnost výrobu cigaret. Žalobce tvrdí, že výroba cigaret může souviset se společností Carassius Consulting a. s. Žalovaný však nedostatečně zjistil skutkový stav, když se touto skutečností blíže nezabýval, a pouze se spokojil se sdělením Policie ČR. Podle žalobce tak má daňová povinnost dopadat na jinou osobu než žalobce.
5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Podle žalovaného je výrok napadeného rozhodnutí včetně odůvodnění zcela určitý a přezkoumatelný a splňuje všechny náležitosti rozhodnutí, vyplývající z daňového řádu. Co se týče namítaného rozporu s ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, žalovaný změnil formulaci užitou správcem daně ve výroku prvostupňového rozhodnutí, a jelikož byla nutná rozsáhlejší změna formulace tak, aby výrok obsahoval veškeré náležitosti rozhodnutí a rozhodnutí bylo srozumitelné, zvolil žalovaný nejvíce vhodnou a zcela přehlednou změnu textu výroku napadeného rozhodnutí. Způsob, jakým odvolací orgán provede změny napadeného rozhodnutí, daňový řád nestanoví.
6. Ve zbývajícím žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí.

7. U jednání účastníci řízení na svých procesních stanoviscích setrvali.
8. Ze správního spisu zjistil krajský soud následující: Dne 12. 5. 2015 byla hlídkou mobilního dohledu celního úřadu u skladového areálu nacházejícího se na adrese Třanovice 279 zastavena nákladní soustava reg, zn X a X, kterou řídil L. K. Po zastavení nákladní soupravy se k této dostavil žalobce a předložil hlídce nákladní list a CMR. Při provedení kontroly byla zjištěna přeprava 267 500 krabiček cigaret bez platné tabákové nálepky, tj. celkem 5 350 000 ks cigaret a 120 000 krabiček cigaret bez platné tabákové nálepky, obsahující celkem 2 400 000 ks cigaret, celkem tedy cigaret. Dne 13. 5. 2015 žalobce na žádost hlídky mobilního dohledu celního úřadu zpřístupnil svými klíči návěs zaparkovaný ve skladovém areálu na pozemku parc. č. X v katastru obce Třanovice, opatřeném padělanou registrační značkou české imatrikulace X, bez nálepky technické kontroly. Při kontrole zde byly nalezeny tabákové výrobky, konkrétně 108 000 ks krabiček cigaret bez platné tabákové nálepky, které obsahovaly celkem 2 160 000 ks cigaret. Celní úřad uzavřel, že žalobce tyto zjištěné cigarety skladoval a dopravoval na daňovém území České republiky bez platné tabákové nálepky. Dovodil proto, že mu v souladu s ustanovení § 9 odst. 1 ZSPD, vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit. Na základě tohoto závěru dne 22. 3. 2017 vydal platební výměr za zdaňovací období měsíce květen 2015 ve výši 23 486 700 Kč, odpovídající celkem 9 910 000 ks cigaret. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o kterém žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím tak, že výrok prvostupňového rozhodnutí nahradil vlastním výrokem, přičemž výše daňové povinnosti žalobci zůstala nezměněna. Žalobce byl určen jako plátcе daně ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1f ZSPD.
9. Podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) ZSPD, *plátcem daně 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.*
10. Krajský soud se s žalobcem ztotožňuje v tom, že z rozhodnutí o vyměření spotřební daně podle uvedeného ustanovení musí být zřejmé, zda daňovému subjektu vznikla povinnost platit daň jako osobě vybrané výrobky skladující či dopravující. Pokud by skutečně z platebního výměru a navazujícího rozhodnutí o odvolání nebylo možno zjistit, který z uvedených důvodů byl podkladem pro vyměření daně, bylo by napadené rozhodnutí vskutku nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Tak tomu ovšem v nyní projednávané věci není.
11. Z celkového kontextu průběhu řízení je nade vší pochybnost zřejmé, že žalobci byla daň vyměřena jako osobě jednak vybrané výrobky dopravující (v části 7 750 000 ks cigaret zjištěných 12. 5. 2015 příslušníky celní správy u skladového areálu, nacházejícího se na adrese Třanovice X, v nákladní soupravě řízené L. K., ke které žalobce předložil nákladní list a CMR), dále jako osobě skladující vybrané výrobky, a to k 2 160 000 ks cigaret, zjištěných dne 13. 5. 2015 ve skladovém areálu v Třanovicích, v nákladní soupravě, kterou žalobce odemkl klíčem, který měl k dispozici. Uvedené vyplývá nejen z odůvodnění samotného platebního výměru, ale rovněž též z odůvodnění napadeného

rozhodnutí, kde se žalovaný k této otázce výslovně vyjadřuje v bodě 5. Konkrétně žalovaný uvádí, že „*odvolatel dopravoval a skladoval vybrané výrobky v množství větším, než zákon stanovuje pro osobní potřebu, aniž by zákonem předepsaným způsobem prokázal jejich řádné zdanění nebo oprávněné nabytí bez daně. Uvedené skutečnosti vyplývají zejména ze zjištění, že odvolatel byl přítomen přepravě 7 750 000 ks neznačených cigaret, přepravovaných základní soupravou RZ X, X, a měl k dané přepravě v držení příslušné doklady, a dále pak při kontrole skladového areálu v Třanovicích X, a v něm umístěné nákladní soupravy RZ X, X, měl v držení klíče, kterými odemkl závoru návěsu soupravy, v níž bylo zjištěno skladování 9 160 000 ks neznačených cigaret*“. V odůvodnění napadeného rozhodnutí je zcela jednoznačně vyloženo, že žalobci byla daň vyměřena jednak proto, že vybrané výrobky dopravoval, jednak proto, že je skladoval, jelikož nebyla zjištěna jiná osoba, která by vybrané výrobky dopravovala či skladovala. Za této situace nelze než dospět k závěru, že formulace výroku napadeného rozhodnutí, která je v odkazech na použité právní předpisy bezchybná, avšak neobsahuje slovo „skladující“ ani „dopravující“ nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí nezpůsobila. Jedná se totiž o chybu, která ve spojení s odůvodněním rozhodnutí žalobce nemohla zavdat opravdový důvod k pochybnostem ohledně toho, jak a z jakých důvodů bylo rozhodnuto. V podobné situaci shodně rozhodl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 6. 2018 č. j. 6 Afs 354/2017-15. První žalobní námitku tak krajský soud neshledal důvodnou.

12. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu, *odvolací orgán a) napadené rozhodnutí změní, b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.*
13. S žalobcem je nutno souhlasit v tom, že z citovaného ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu vyplývají tři možnosti, jak odvolací orgán o odvolání rozhodne, přičemž možnost nahrazení napadeného prvostupňového výroku není mezi nimi uvedena. Ačkoliv tomu tak není, lze způsob rozhodnutí nahrazení výroku jednoznačně podřadit pod jeho změnu, tedy pod ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Mění-li totiž odvolací orgán prvostupňový výrok, pak ho v té změněné části nahrazuje. Zvolil-li tedy žalovaný při změně prvostupňového rozhodnutí – platebního výměru - způsob této změny tím, že prvostupňový výrok nahradil výrokem svým, postupoval sice způsobem, který plně neodpovídá dikci § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, nicméně žalobci tímto způsobem rozhodnutí nevznikla žádná újma, neboť z napadeného rozhodnutí je naprosto zřejmé, že žalovaný prvostupňové rozhodnutí změnil, a jak. Žalovaný tak nepřekročil svou pravomoc vyplývající mu z § 116 odst. 1 daňového řádu. Ani tato žalobní námitka tak není důvodná.
14. Za nedůvodnou považuje krajský soud rovněž námitku, že žalovaný neuvedl řádně předpis, podle kterého rozhodoval, neboť neuvedl, o jaké znění se jedná. Žalovaný aplikoval kromě daňového řádu na posuzovanou věc ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) a § 9 odst. 3 písm. e) ZSPD. Znění těchto ustanovení se v čase od 12. 5. 2015, kdy došlo k zjištění skladování a přepravování předmětných cigaret, do dne vydání napadeného rozhodnutí 10. 7. 2017 nijak nezměnilo. Za této situace krajský soud považuje postup žalovaného sice za nepřesný, nicméně nijak nezasahující do práv žalobce.
15. Podle § 9 odst. 3 písm. e) ZSPD *povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátcí uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f), nebo*

Shodu s prvopisem potvrzuje

dnem zjištění, že plátce vybrané výrobky po nějakou dobu držel nebo, že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve.

16. Citované ustanovení je zařazeno pod nadpis „*Vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit*“; má celkem čtyři odstavce, obsahující čtyři skutkové podstaty. Krajský soud se neztotožnil s názorem žalobce, že by mezi těmito odstavci byl vztah vzájemné subsidiarity, tedy že by primární byla skutková podstata v odstavci prvním (*povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území ČR*). Takový závěr nevyplývá ani z gramatického, ani z teleologického výkladu daného ustanovení. Jednotlivé skutkové podstaty totiž dopadají na různé situace, kdy může povinnost daň přiznat a zaplatit vzniknout. Jak již bylo uvedeno výše, v odstavci prvním je vznik povinnosti vázán na okamžik uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území ČR, druhý odstavec dopadá na dovoz vybraných výrobků, v odstavci třetím je upraven vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit v případě různých režimů vybraných výrobků, včetně režimu, uvedeného ve výše citovaném písmenu e), tedy v případě dopravy či skladování vybraných výrobků, v odstavci čtvrtém je upraven vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit v případě propachtování obchodního závodu nebo jeho části tvořící samostatnou organizační složku, ke kterým náleží nezdaněné vybrané výrobky nacházející se mimo režim podmíněného osvobození od daně. O subsidiaritě mezi jednotlivými skutkovými podstatami se tak z podstaty věci jednat nemůže. Ani tato žalobní námitka není důvodná a není tedy ani důvodná námitka, že celní úřad, potažmo žalovaný, se měli zabývat primárně tím, zda povinnost daň přiznat a zaplatit nevznikla výrobcí předmětných cigaret.
17. Vzhledem k tomu, že krajský soud neshledal důvodnou žádnou žalobní námitku, žaloba postupem podle § 78 odst. 8 s. ř. s. zamítl.
18. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; plně procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo a soud mu ho proto nepřiznal (výrok II.). Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok III.).

Poučení:

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

Ostrava 17. října 2018

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje

Shodu s prvopisem potvrzuje