



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. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **MERSY Ostrava s. r. o., „v likvidaci“**
sídlem Cihelní 3286, Moravská Ostrava, 702 00 Ostrava
zastoupený Ing. P. K., daňovým poradcem
proti

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2017, č. j. 22382/2017-900000-304.5,
ve věci spotřební daně

takto:

I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 4. 4. 2017 č. j. 22382/2017-900000-304.5
se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. P. K., daňového poradce se sídlem 28. října X, M. h. a H., O.

Odůvodnění:

I. Žalobní body

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 4. 6. 2017 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2017 č. j. 22382/2017-90000-304.5 („napadené rozhodnutí“), kterým bylo částečně změněno a částečně potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „celní úřad“) doměřující žalobci spotřební daň za zdaňovací období měsíce dubna 2014 ve výši 640 395 Kč a penále ve výši 128 079 Kč. Změna prvostupňového rozhodnutí spočívala ve změně právní úpravy, podle které bylo rozhodováno a to podle § 145 odst. 1 zák. č. 280/2009, daňového řádu na § 139 odst. 1 daňového řádu.
2. Žalobce s napadeným rozhodnutím nesouhlasil a považuje je za nezákonné. Změna, kterou žalovaný v napadeném rozhodnutí provedl, je změnou právního názoru, se kterou měl žalovaný žalobce před rozhodnutím podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit, což se však nestalo a žalobci bylo znemožněno se kvalifikovaně hájit; obdobně rozhodl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 Azs 157/2015-31 ze dne 11. 12. 2015 a rozšířeným senátem v usnesení č. j. 8 Afs 15/2007-86 (pozn. soudu: správně č. j. 8 Afs 15/2007 – 75 z 14. 4. 2009). Žalobce již v průběhu prvostupňového řízení navrhoval důkazy, které nebyly provedeny a neprovedl je ani žalovaný, ačkoliv na rozdíl od celního úřadu rozhodoval nikoliv na základě pomůcek, ale dokazováním, přesto uzavřel, že žalobce nesplnil svou důkazní povinnost.
3. Žalobce dále namítl nesprávný úřední postup celního úřadu, který měl za následek nesprávné rozhodnutí věci. Na výzvu celního úřadu žalobce reagoval námitkou, že není plátcem spotřební daně, kterou odůvodnil. Podle žalobce tak podal tzv. nulové daňové přiznání. Celní úřad nezahájil daňovou kontrolu a činil kroky k vyměření daně, ač mělo dojít k jejímu doměření právě na základě daňové kontroly podle § 143 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný tento postup celního úřadu neopravil.
4. Dále žalobce namítl chybně stanovený okamžik povinnosti žalobce daň přiznat a zaplatit. Předmětné vybrané výrobky byly u žalobce uskladněny nejméně v březnu 2014, když žalobce celní úřad na jejich přítomnost ve své nemovitosti upozornil již k 31. 3. 2014. Žalobce přitom převzal nemovitost v lednu 2015 (podle názoru krajského soudu se jedná o chybu v psaní a správně mělo být uvedeno v lednu 2014). Podle žalobce tak povinnost daň přiznat a zaplatit, pokud by ji žalobce měl, vznikla právě v lednu 2014. Daň přitom byla

pravomocně stanovena až 4. 4. 2017 a lhůta pro vyměření daně dle ust. § 148 daňového řádu již tak marně uplynula před jejím stanovením.

5. Žalobce konečně namítl nesprávnost závěru o tom, že je skladovatelem vybraných výrobků a tedy plátcem spotřební daně. V napadeném rozhodnutí žalovaný přehlíží, že žalobce sám oznámil umístění vybraných výrobků v jím nabyté nemovitosti, že vyzval vlastníka předmětných vybraných výrobků společnost VERDANA s. r. o. a LIKERKA Drak s. r. o. (předchozí nájemce) k vyklizení. Žalobce navrhoval důkazy k prokázání, že vlastníkem a skladovatelem předmětných vybraných výrobků jsou třetí osoby - výslech pracovníků Celního úřadu Zlínského kraje, kteří prováděli v předmětné nemovitosti místní šetření v době, kdy ještě nebyla ve vlastnictví žalobce, daňová přiznání LIKERKY Drak s. r. o. další důkazy, ze kterých vyplývá, kdo měl k vybraným výrobkům kvalifikovaný vztah. Důkazy nebyly provedeny pro nadbytečnost, přesto žalovaný uzavřel, že žalovaný nesplnil svou důkazní povinnost, což je závěr chybný. Nedůvodná je úvaha žalovaného o nepřípustnosti důkazního návrhu celým daňovým spisem několika subjektů, neboť z žalobcova návrhu důkazů je evidentní, že má být prověřena část spisu týkající se zboží v předmětné nemovitosti. Podle názoru žalobce věděl Celní úřad pro Zlínský kraj, že zboží patří společnosti VERDANA s. r. o., a proto ji vyzval ke zdanění vybraných výrobků, teprve při nečinnosti opatrovníka této společnosti si „*usnadnil práci a daň požaduje po žalobci*“. Žalobce přitom k vybraným výrobkům nemá žádný vztah. Žalobce poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 131/2004.
6. Žalobce navrhl zrušit kromě rozhodnutí žalovaného, též jemu předcházející prvostupňové rozhodnutí celního úřadu.

II. Stanovisko žalovaného:

7. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Podle názoru žalovaného nedošlo k porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť právní základ pro vyměření daně z moci úřední je obsažen v § 139 odst. 1 daňového řádu, proto byl do výroku žalobou napadeného rozhodnutí v odvolacím řízení uveden. Ustanovení § 145 odst. 2 věta první daňového řádu se neaplikuje jen v případech stanovování daně podle pomůcek, nýbrž ve všech případech, kdy je daň vyměřována jinak než po daňové kontrole. Důvod pro seznámení žalobce se změnou právního názoru tak nebyl dán, neboť ke změně právního názoru nedošlo. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nestanovoval nově daň dokazováním, jak mylně uvádí žalobce, ale pouze uvedl do souladu faktický stav a stav právní, neboť daň fakticky byla stanovena dokazováním, když pomůcky, které celní úřad při stanovení daně použil, jsou důkazy. Není rovněž pravdou, že daň lze stanovit pouze na základě daňové kontroly, neboť ji lze doměřit i na základě skutečností zjištěných mimo daňovou kontrolu.
8. Nedošlo ani k prekluzi práva doměřit daň, neboť počátku běhu prekluzivní lhůty došlo uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání dne 25. 5. 2014 a dodatečně platební výměr byl vydán 10. 6. 2016, tedy v tříleté lhůtě podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Tato lhůta navíc byla podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu prodloužena oznámením rozhodnutí o odvolání dne 4. 4. 2017 o další rok. Propadná lhůta pro vyměření daně tak byla zachována. Co se týče plátcovství daně u žalobce z důvodu skladování vybraných výrobků žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí.

III. Posouzení krajským soudem:

9. 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.

IV. Zjištění ze správního spisu:

10. Žalobce dne 19. 12. 2013 koupil nemovitosti na adrese Na Kůtku 14, 768 72 Chvalčov a od 3. 1. 2014 bylo v katastru nemovitostí zapsáno jeho vlastnické právo k tomuto objektu. Dne 31. 3. 2014 oznámil žalobce celnímu úřadu, že se v těchto prostorách nachází velké množství vybraných výrobků – alkoholických nápojů, které jsou ve vlastnictví společnosti VERDANA s. r. o., bývalého nájemce těchto prostor, která je ke dni oznámení užívá bez smluvního vztahu, a ačkoliv ji žalobce opakovaně vyzýval k vyklizení prostor, nestalo se tak. Dne 29. 4. 2014 provedl celní úřad v předmětných prostorách místní šetření, při kterém skutečně zjistil přítomnost lihoviny, o čemž učinil záznam v protokole. Tyto lihoviny následně dne 2. 5. 2014 z důvodu neprokázání zdanění zajistil rozhodnutím o zajištění vybraných výrobků. Celní úřad předvolal žalobce k prokázání zdanění zajištěných vybraných výrobků a u ústního jednání dne 25. 11. 2014 žalobce uvedl, že není ani skladovatelem ani vlastníkem zajištěných vybraných výrobků. Ostatní vybrané výrobky byly umístěny v objektu již v době jejího zakoupení, jak vyplývá z četných místních šetření Celního úřadu pro Zlínský kraj, vybrané výrobky byly umístěny odděleně od ostatních vybraných výrobků žalobce. Vybrané výrobky patří společnosti VERDANA s. r. o. a po celou dobu, kdy se vybrané výrobky v objektu nacházely, tedy nejméně od r. 2012, byly pod dohledem Celního úřadu pro Zlínský kraj, který je chodil pravidelně kontrolovat. Spotřební daň měla zaplatit společnost VERDANA s. r. o., popř. LIKERKA DRAK s. r. o., která vybrané výrobky v množství 6 a 25 litrů společnosti VERDANA s. r. o. prodala.
11. Dne 17. 12. 2014 celní úřad vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání ke spotřební daně z lihu podle § 145 odst. 2 daňového řádu za duben 2014 a zahájil současně podle § 91 daňového řádu vyměřovací řízení; dodatečné daňové přiznání měl žalobce podat nejdéle do 8 dnů od doručení výzvy. Na tuto výzvu žalobce reagoval dne 23. 12. 2014 tak, že není skladovatelem, tyto nijak před celním úřadem neskrýval, naopak na jejich umístění v objektu již v březnu 2014 upozornil. K prokázání svých tvrzení navrhl přiznání ke spotřební dani ke dni 22. 3. 2014 společnosti LIKERKA DRAK s. r. o. a protokoly o místních šetřeních, prováděných Celním úřadem pro Zlínský kraj počínaje zářím 2012, včetně videa a fotodokumentace. Žalobce zdůraznil, že k vybraným výrobkům nemá žádný kvalifikovaný vztah.
12. Dne 10. 6. 2016 celní úřad rozhodl dodatečným platebním výměrem spotřební daň z lihu za zdaňovací období duben 2014 ve výši 640 395 Kč a penále ve výši 128 079 Kč, s odůvodněním, že dne 29. 12. 2014 uplynula lhůta pro podání dodatečného daňového tvrzení na základě výzvy ze dne 17. 12. 2014, a protože dodatečné daňové tvrzení nebylo ve stanovené lhůtě podáno, zjistil správce daně základ daně a stanovil daň podle § 145 odst.

2 daňového řádu v souladu s § 4 odst. 1 písm. f), § 9 odst. 3 písm. e), § 66 odst. 1 písm. c), § 67 odst. 1 a § 68 písm. d) zákona o spotřební dani a § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

13. Proti rozhodnutí celního úřadu podal žalobce odvolání, ve kterém navrhl mimo jiné též provedení dalších důkazů, včetně důkazu svědeckou výpovědí příslušných pracovníků Celního úřadu pro Zlínský kraj, provádějící místní šetření v předmětných prostorách předtím, než se staly vlastnictvím žalobce (pan M. a pan M.), a kteří by měli prokázat, že vybrané výrobky skladovala a měla k nim kvalifikovaný vztah osoba jiná, než žalobce, a to konkrétně předchozí nájemce předmětného objektu společnost VERDANA s. r. o., popř. LIKERKA DRAK s. r. o., dále též protokoly o místním šetření, výzva adresovaná společnosti VERDANA s. r. o. a další dokumenty z daňového spisu společnosti VERDANA s. r. o. a LIKERKA DRAK s. r. o.
14. O odvolání žalobce rozhodl žalovaný v napadeném rozhodnutí, kterým změnil výrok prvostupňového rozhodnutí tak, že část výroku „*stanovil daň podle ust. § 145 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb. daňový řád*“ nahradil formulací „*stanovil daň podle ust. § 139 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb. daňový řád*“, ve zbytku rozhodnutí potvrdil; změnu odůvodnil tím, že celé vyměřovací řízení, které celní úřad vedl, bylo fakticky řádným dokazováním včetně součinnosti s daňovým subjektem a nikoliv opatřováním pomůcek a následným vyhodnocováním jejich spolehlivosti a použitelnosti, přičemž s důkazy byl žalobce seznámen písemností nazvanou „*Oznámení o použitých pomůckách při stanovení daně*“ a byla mu dána možnost se v 10 dnech k nim vyjádřit.

V. Právní posouzení:

15. K jednotlivým žalobním námitkám krajský soud uvádí následující:
16. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu tím, že žalovaný neseznámil žalobce se svým názorem, že daň je stanovena nikoliv podle pomůcek, ale dokazováním. Daňové řízení se skládá z dílčích řízení (§ 134 odst. 3 daňového řádu), a to z řízení nalézacího, řízení při placení daní (o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky, o zajištění daně, exekuční a o řádném opravném prostředku) a z řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích. Řízení nalézací je buď řízením vyměřovacím, jehož účelem je stanovení daně, nebo doměřovacím, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně, nebo řízením o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí, vydaným v předchozích dvou řízeních. Krajský soud předně konstatuje, že posuzované řízení je řízením vyměřovacím podle § 134 písm. a) bod 1 daňového řádu, nikoliv doměřovacím, jak celní úřad mylně uvádí, neboť jeho účelem bylo stanovení daně, nikoliv změna poslední známé daně. Vyměřit lze daň podle § 139 odst. 1 daňového řádu *na základě daňového přiznání nebo vyúčtování nebo z moci úřední*. Zákon tak rozlišuje daň tvrzenou a daň stanovenou, přičemž vyměřením správce daně stvrzuje základ daně a vyčísluje daň. Výsledkem vyměřovacího řízení, které je zahájeno podáním daňového přiznání nebo vyúčtování nebo z moci úřední, je vydání rozhodnutí (platebního výměru, nikoliv dodatečného platebního výměru, jak celní úřad chybně učinil), ve kterém správce daně buď akceptuje tvrzení daňového subjektu, pokud podle něj odpovídá skutečné daňové povinnosti, anebo pokud na základě provedených zjištění správce daně zjistí, že tvrzená daň neodpovídá daňové povinnosti daňového subjektu,

stanoví výslednou daň odlišně s tím, že rozdíl mezi částkou tvrzenou a částkou zjištěnou v rozhodnutí vyznačí. V případech, kdy daňový subjekt nesplní svou povinnost tvrzení a nepodá řádné daňové tvrzení, stanoví výslednou daň správce daně postupem podle § 145 odst. 1 daňového řádu, tedy vyměření daně podle pomůcek nebo možnost správce daně předpokládat podání nulového daňového přiznání (srov. Matyášová, L., Grossová, M. E., Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplnění vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015, str. 507).

17. Krajský soud připomíná, že celní úřad pochybil, pokud ve věci rozhodl dodatečným platebním výměrem, neboť zde nebyla poslední známá daň, která by byla měněna, ale došlo k vyměření daně. Toto pochybení celního úřadu, které žalovaným nebylo opraveno, není předmětem žaloby a ani nebylo samo o sobě schopné vyvolat nezákonnost rozhodnutí; pro další úvahy při posouzení věci však částečně relevantní je. Celní úřad v rozhodnutí uvedl, že daň byla stanovena postupem podle § 145 odst. 2 daňového řádu, který zní: *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.* Posuzované řízení není řízením doměřovacím, ale řízením vyměřovacím, kdy postup správci daně při nepodání daňového tvrzení stanovuje nikoliv § 145 odst. 2 daňového řádu, ale § 145 odst. 1 daňového řádu, podle kterého *nebylo-li podáno řádné daňové potvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek, nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.* Výzvu, kterou celní úřad žalobci zaslal, je tak třeba chápat jako výzvu k podání řádného daňového tvrzení. Následkem nesplnění této výzvy je možnost vyměřit daň podle pomůcek. Celní úřad uvedl, že daň byla stanovena podle pomůcek, neboť žalobce nevyhověl výzvě k podání řádného daňového přiznání. Žalovaný v napadeném rozhodnutí považoval tento závěr za nesprávný, protože daň byla stanovena dokazováním. Krajský soud se s názorem žalovaného o nesprávnosti stanovení daně podle pomůcek ztotožňuje. Pravomoc celního úřadu stanovit daň podle pomůcek sice ze shora citovaného § 145 odst. 12 daňového řádu vyplývala, ovšem za předpokladu splnění podmínek, vyplývajících z § 98 odst. 1 daňového řádu, *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici, nebo které si obstará.* Z citovaného vyplývá, že ke stanovení daně podle pomůcek lze přistoupit pouze tehdy, není-li možné stanovit daň dokazováním v důsledku nesplnění povinnosti při dokazování; obě podmínky musí být splněny kumulativně. K témuž dospěla i judikatura, s tím, že pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž jsou podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správcem daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, obecných poměrech na určitém trhu apod. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006 č. j. 2 Afs 207/2005-55, nebo ze dne 23. 7. 2009 č. j. 5 Afs 72/2008-71). Za této situace žalovaný správně změnil způsob stanovení daně, což je postup, který Nejvyšší správní soud připustil v usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009 č. j. 8 Afs 15/2007-75. Stanovení daně podle pomůcek a stanovení daně dokazováním má však pro daňový subjekt zcela jiné dopady, neboť procesu stanovování daně podle pomůcek – na rozdíl od dokazování – se daňový subjekt nemůže účastnit (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006 č. j. 2 Afs

207/2005-55); může pouze následně uplatnit námitky proti kvalitě použitých pomůcek, resp. protiprávnosti jejich hodnocení. Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je však nutno posuzovat značně restriktivně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014 č. j. 1 Afs 20/2014-40), což vyplývá z faktu, že ke stanovení daně podle pomůcek správce daně přistoupí jen tehdy, jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Jak dovodil Nejvyšší správní soud v naposledy citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 20/2014-40, daňovému subjektu nesvědčí právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, ani právo napadat posléze z jakéhokoliv libovolného důvodu výběr pomůcek, provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy bez součinnosti s daňovým subjektem a při jejich výběru je limitován pouze zákonem. Z uvedeného vyplývá, že ačkoliv je změna způsobu stanovení daně v odvolací řízení zásadně přípustná, s ohledem na různé dopady do sféry daňového subjektu stanovením daně dokazováním či podle pomůcek, je nutno s touto změnou daňový subjekt, seznámit podle § 115 odst. 2 poslední věta daňového řádu, podle kterého *obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně I. stupně a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele*, přičemž potvrzení prvostupňového rozhodnutí je vždy rozhodnutím v neprospěch odvolatele, neboť mu není vyhověno. Povinností žalovaného proto bylo seznámit žalobce s tím, že pomůcky, které celní úřad shromáždil, považuje za důkazy a daň je tak stanovena nikoliv podle pomůcek, ale dokazováním, a dát žalobci možnost, aby na tuto změnu právního posouzení reagoval. Nestalo se tak a rozhodnutí je tak zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci. Žalobní námitka je důvodná.

18. Krajský soud se neztotožnil s názorem žalobcem, že celní úřad měl zahájit s žalobcem daňovou kontrolu. Povinnost daňové kontroly stanoví daňový řád pouze pro doměřování daně z moci úřední (§143 odst. 3 daňového řádu). Daňová kontrola je jedním ze způsobů stanovení daně, který má správce daně k dispozici, a je prováděna v celém daňovém řízení, nejen v řízení doměřovacím, v ostatních dílčích daňových řízeních přitom její povinnost stanovena není. Posuzované řízení je řízením vyměřovacím, nikoliv doměřovacím, ve kterém celní úřad nebyl povinen zahájit daňovou kontrolu a námitka nezahájení daňové kontroly tak není důvodná.
19. Stejně tak nepovažuje krajský soud za důvodnou námitku, že měl celní úřad povinnost odpověď žalobce na výzvu za podání tzv. nulového daňového přiznání. Daňový řád ve shora citovaném ustanovení § 145 odst. 1 takový postup správce daně předvídá, jedná se však o možnost, nikoliv povinnost, a je pouze na správci daně, zda jí využije. Pokud by správce daně považoval odpověď žalobce za tzv. nulové daňové přiznání, postupoval by dále podle § 140 daňového řádu, vydal platební výměr na 0 Kč a kdykoliv poté v rámci doměřovacího řízení po daňové kontrole daň doměřil. V posuzované věci postupoval celní úřad druhým způsobem, který podle § 145 odst. 1 daňový řád připouští, a stanovil daň podle pomůcek. Byť jeho postup nebyl správný z hlediska naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, jak je vysvětleno shora, na jeho možnost nepovažovat odpověď na výzvu za nulové daňové přiznání to nemá vliv.
20. Důvodná je však námitka nesprávnosti závěru, že žalobce byl resp. je skladovatelem vybraných výrobků a tedy plátcem daně, neboť byl osobou mající přístup do prostor skladování, čímž splnil podmínku faktického ovládnutí věci, když nebyla zjištěna osoba,

kteřá je skladovala „kvalifikovaným způsobem“. Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, je *plátcem daně 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 prokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na skladování nebo dopravě podílela*. Výkladem pojmu skladování se Nejvyšší správní soud zabýval opakovaně. V první řadě je nutno zmínit rozsudek ze dne 26. 2. 2009 č. j. 7 Afs 69/2007-85, ze kterého následující rozsudky vycházejí, a ve kterém Nejvyšší správní soudu uzavřel, že pro naplnění pojmu „*skladování vybraných výrobků*“ není nutné prokázat, že skladovatel o existenci těchto výrobků věděl a měl je v úmyslu uchovávat a zajišťovat před znehodnocením, odcizením apod., za skladovatele je považován i ten, kdo má výrobky pouze v detenci, není-li zjištěna osoba, která by je skladovala „kvalifikovaným způsobem“. Blíže se k této problematice vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku z 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008-80, v němž uvedl, že „*odpovědnost za skladování vybraných výrobků je sice objektivní, nelze ji však chápat v tom smyslu, že za tento delikt odpovídá za všech okolností nájemce nebytových prostor, kde byly nalezeny. Odpovědnost nelze spojovat pouze s prostorem, nýbrž v první řadě s předmětnými výrobky a jejich detentorem*“ (zdůraznění podtržením provedl krajský soud). V rozsudku č. j. 9 Afs 11/2010-71 ze dne 6. 10. 2010 Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „*z povahy věci pak plyne, že při určování osoby povinné k dani se orgány obrací nejprve na osoby, u nichž je detence zboží nejvíce pravděpodobná, tedy vlastníka nebo oprávněného nájemce skladovacích prostorů. Tyto osoby buď prokáží, že se jedná o výrobky zdaněné, případně se od odpovědnosti odvést daň liberují, protože prokáží, že k těmto výrobkům nemají jakýkoliv kvalifikovaný vztah (srovnej rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85). Je však třeba zdůraznit, že určování osoby povinné k dani nemůže být ani v těchto specifických případech svévolné či nahodilé, ale jak zdejší soud zdůraznil v rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 - 80: „Postup cestou od osoby s nejbližším vztahem k výrobkům k osobám dalším je nutné omezit, a to pouze na osoby, u kterých je existence detenčního práva k výrobkům alespoň pravděpodobná“*. Žalovaný v napadeném rozhodnutí většinu z uvedených rozhodnutí rovněž cituje a naznačeným způsobem i postupoval, tedy zabýval se tím, zda žalobce je ten, kdo má předmětné vybrané výrobky ve své detenci, resp. má k nim kvalifikovaný právní vztah. Jeho závěry však vycházejí pouze z úvah o tom, zda žalobce má či měl vztah k objektu, ve kterém se tyto vybrané výrobky nacházejí. Další úvahy, směřující k samotným výrobkům, tedy zda a z jakého důvodu je alespoň pravděpodobná jejich detence žalobcem z důvodu faktického ovládnutí prostor, ve kterých se nacházejí, však v napadeném rozhodnutí chybí. Žalobce namítal, že sám upozornil celní úřad na to, že v jím vlastněném objektu se nachází vybrané výrobky, které nejsou v jeho vlastnictví a se kterými si „neví rady“, ačkoliv by byl rád, kdyby si je vzala osoba, které patří, tzn. bývalý nájemce společnost VERDANA s. r. o. Žalovaný na tuto skutečnost nijak nereagoval a ve svém závěru o vztahu žalobce k vybraným výrobkům se jí již nezabýval. Poukázal na to, že žalobce fakticky ovládá prostor, kde jsou předmětné vybrané výrobky umístěny, a proto je jejich skladovatelem, případně jejich vlastnictví třetí osobou není pro naplnění podmínek odpovědnosti za spotřební daň podstatné (viz bod 51 odůvodnění napadeného rozhodnutí). S tímto lze souhlasit pouze částečně v tom, že vlastnictví vybraných výrobků skutečně není pro vznik odpovědnosti za spotřební daň relevantní. Podstatné však je, kdo má k těmto výrobkům kvalifikovaný vztah. Pokud žalobce tvrdí, že to je osoba od něj odlišná, a navrhuje k tomuto svému tvrzení důkazy,

není možné bez dalšího setrvat na závěru, že plátcem spotřební daně je pouze ta osoba, která je vlastníkem prostor (resp. jejich oprávněným nájemcem), ve kterých se vybrané výrobky nacházejí. Podmínkou pro plátcovství daně je - jak dovodila shora citovaná judikatura - kvalifikovaný vztah k vybraným výrobkům, nikoliv jen k prostoru, kde jsou uskladněny. Vlastnictví, resp. pronájem těchto prostor, jsou pouze prvotní indicií. Sdělil-li žalobce osobu, která má k vybraným výrobkům kvalifikovaný vztah, a nabídl-li k tomu důkazy, bylo povinností celního úřadu se tímto tvrzením zabývat a vypořádat se rovněž s důkazními návrhy. Stejně tak bylo jeho povinností se zabývat všemi okolnostmi dané věci, včetně toho, že žalobce na přítomnost vybraných výrobků sám upozornil, neboť jedině tak bylo možno dosáhnout cíle správy daně, vyplývajícího z § 1 odst. 2 daňového řádu, kterým je správné zjištění a stanovení daně. Námitka soukromoprávního postihu, na který žalovaný poukazuje, nemá z hlediska veřejného práva žádný význam. Žalobní námitka je tak důvodná.

21. Nedůvodná je námitka prekluze práva vyměřit daň. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně oznámena výzva k podání řádného daňového přiznání, běží ode dne, kdy byl tento úkon učiněn, znovu tříletá lhůta pro stanovení daně. Výzva k podání řádného daňového přiznání byla žalobci oznámena dne 17. 12. 2014. I kdyby lhůta pro stanovení daně počala běžet v lednu 2014, jak tvrdí žalobce, počala by znovu běžet 17. 12. 2014 a marně by uplynula až 17. 12. 2017. Platební výměr však byl vydán již 10. 6. 2016, tedy včas.
22. Vzhledem k tomu, že žaloba je důvodná, soud ji zamítl podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. pro podstatné porušení ustanovení o řízení a 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost. Žalovaný je v následujícím řízení vázán závěrem o povinnosti žalovaného postupovat při změně způsobu stanovení daně z pomůcek na dokazování podle § 115 odst. 1 daňového řádu a rovněž je vázán závěrem, že v dalším řízení je nutno zabývat se tím, zda-li žalobce má alespoň pravděpodobně kvalifikovaný vztah k vybraným výrobkům, při vyloučení kvalifikovaného vztahu k těmto výrobkům u jím tvrzených třetích osob, přičemž jeho vztah k objektu, kde tyto vybrané výrobky jsou umístěny, sám o sobě bez dalšího nepostačí pro závěr o tom, že je plátcem daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřební dani.
23. 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. Náklady řízení:

24. 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,

sepis žaloby a vyjádření ke stanovisku žalovaného podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky a 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 žalobce 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 možnostem 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 17. července 2018

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu