



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 rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 8. 2017, č. j. 27250-4/2017-900000-304.5,
ve věci spotřební daně,

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 15. 8. 2017, č. j. 27250-4/2017-900000-304.5, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

- 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 20. 9. 2017 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 15. 8. 2017, č. j. 27250-4/2017-900000-304.5 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno 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. Současně s napadeným rozhodnutím žalobce navrhl rovněž zrušení platebního výměru.

II. Žalobní body

2. Žalobce namítl nezákonný postup, neboť důkazy získané v předmětných skladovacích prostorách v průběhu místního šetření jsou neúčinné, jelikož byly opatřeny nezákonným postupem úřední osoby. Žalobce vytkl žalovanému chybnou interpretaci ustanovení § 81 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť správce daně nevyžádal souhlas žalobce se vstupem do objektu, ač oprávnění provést místní šetření bez souhlasu a bez vědomosti žalobce o něm z § 81 odst. 1 daňového řádu správci daně nevyplývá. Nemůže obstát ani závěr žalované o tom, že „*zákon nespojuje oprávnění úřední osoby ke vstupu na výše zmíněná místa s existencí podezření, že se na těchto místech nachází zboží relevantní pro účely správy daní*“. Ustanovení § 81 odst. 1 daňového řádu naopak uděluje oprávnění správci daně při místním šetření pouze v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní, což je dle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daně. Správce daně je tedy povinen předtím, než započne využívat svého zákonného zmocnění ke vstupu do cizích prostor, vyhodnotit, jaké důkazy v každém konkrétním případě potřebuje pro naplnění cíle správy daní a až následně může využít svého oprávnění. Z platebního výměru ovšem nijak nevyplývá, zda správce daně takovouto úvahu předtím, než vstoupil do objektu žalobce, vůbec provedl. Kromě shora uvedených nedostatků považuje žalobce bod [6] napadeného rozhodnutí za vnitřně rozporný. Nesprávná je i aprobace postupu správce daně, neboť skutečnosti, na jejichž základě byla daň vyměřena žalobci, byly zjištěny panu P.
3. Dále žalobce namítl absenci jeho vědomosti o nalezeném tabáku a tabákových výrobcích. Žalobce svoji nevědomost o tom, co se v jeho skladuje v jeho skladu, prokazoval nájemní smlouvou, na základě které užíval prostory žalobce (v nichž byly

Shodu s prvopisem potvrzuje

tabákové výrobky nalezeny), třetí osoba – T. H. Žalovaný ovšem nájemní smlouvu vyhodnotil jako nevěrohodnou, neboť osoba, která měla prostory takto užívat, toto popřela, a ani daňový subjekt či jeho pracovníci nebyli schopni popsat osobu pana H., proces platby nájemného a způsob užívání skladovacích prostor. Na nájemní smlouvě navíc bylo chybně uvedeno jméno nájemce s chybou v interpunkci. K platbě nájemného sdělil žalobce již správci daně, že tato byla prováděna na základě daňových dokladů vystavených paní H. a předaných panu S., který je předal zmocněnci pana H. oproti sjednanému nájemnému předanému v hotovosti, což je potvrzeno výpověďmi pana S. i paní H. Popření uzavření nájemní smlouvy panem H. jakož i chybějící diakritiku ve jméně nájemce je nutno brát s rezervou, nadto podpis na smlouvě nebyl znalecky ověřen.

4. Nakonec žalobce namítl důvodné pochybnosti stran jeho kvalifikovaného vztahu k nalezenému zboží. S ohledem na existenci důvodných pochybností o pachatelství jiné osoby a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008-80, nelze žalobci uložit povinnost zaplatit daň na základě detence. Dle citovaného rozhodnutí *nelze aprobovat postup celních orgánů, které označily za skladovatele neznačených tabákových výrobků osobu, u níž nebyl zjištěn a ani zjišťován její vztah k výrobkům a sankce za spáchání správního deliktu jí byly uloženy pouze na základě jejího právního vztahu k prostoru, v němž byly tyto výrobky nalezeny, přičemž nebyly odstraněny odůvodněné pochybnosti o pachatelství dalších osob.* Právě v posuzovaném případě důvodné pochybnosti o pachatelství další osoby existují, a to s ohledem na jednání pana P. Žalovaný uvedl, že pokud žalobce naznačuje podezření ve vztahu k panu P., měl jej blíže prokázat. Žalobce je ovšem soukromou osobou a nedisponuje prostředky jako orgány veřejné moci, a nemůže tudíž suplovat jejich činnost.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Uvedl, že hlídka celního úřadu vstoupila do neoznačeného, neuzamčeného ani jinak zabezpečeného objektu, přičemž nepřekonávala žádný odpor či nesouhlas jakékoliv osoby. Jednání hlídky bylo zcela v souladu s ustanovením § 81 odst. 1 daňového řádu a odůvodněné událostmi vstupu předcházejícími. Žalobce po celou dobu trvání nalézacího řízení věrohodně neoznačil jedinou osobu, která by nájemní vztah uzavřela, skladovací prostory do užívání fakticky převzala, sjednané nájemné platila apod. V průběhu řízení naopak žalobci a jeho zaměstnanci uváděli, že si na uzavření nájemního vztahu nepamatují, resp. u něho nebyli přítomni, nájemce nebo jeho zmocněnce nikdy neviděli a nikdy nezaznamenali žádné skutečnosti v souvislosti s faktickým užíváním sledovaných skladovacích prostor tvrzeným nájemcem. Za těchto okolností není pochyb o tom, že odpovědnost za vybrané výrobky skladované v prostorách žalobce nese právě a jen žalobce. Žalobce rovněž neoznačil pana P. za nájemce a ani žádným způsobem nenaznačil, jak by mohl pan P. v objektu žalobce bez jeho vědomí skladovat tabákové výrobky a být tak v daném případě plátcem daně. Rovněž v daném případě není předmětem řízení trestný čin, kdy by bylo věcí celních orgánů prokázat nezákonné jednání, míru zavinění apod. Břemeno prokázání pravdivosti tvrzení stíhá naopak žalobce; v případě, že jej neunes, je za řádné splnění daňových povinností objektivně odpovědný pouze žalobce.

IV. Skutková zjištění

Shodu s prvopisem potvrzuje

6. 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 prostorám. 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 prostorám 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.

7. 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 s obdobnými námitkami, s nimiž přichází v nyní projednávané žalobě; o odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím dne 15. 8. 2017, a to s odůvodněním shodným s vyjádřením k žalobě [bod III. rozsudku].

V. Právní posouzení věci krajských soudem

8. 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.
9. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou překročení oprávnění správce daně při vstupu do žalobcových prostor a v důsledku toho tvrzenou nezákonností důkazů, které byly takto získány; podle žalobce překročil správce daně pravomoci vyplývající mu z § 81 odst. 1 daňového řádu, podle kterého *[ú]řední osoba provádějící místní šetření má v době přiměřené předmětu místního šetření, zejména v době provozu, právo na přístup na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, k účetním záznamům nebo jiným informacím, a to i na technických nosičích dat, v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní. Toto právo má též, jde-li o obydlí, které daňový subjekt užívá současně pro podnikání, je-li to nezbytné a nelze-li rozhodné skutečnosti zjistit jiným způsobem.*
10. Místní šetření je podle § 78 odst. 3 písm. e) daňového řádu jedním ze způsobů vyhledávací činnosti, kterou správce daně provádí podle odstavce 2 téhož ustanovení i bez součinnosti s daňovým subjektem. Zákonodárce pro místní šetření (a vyhledávací činnost obecně) na rozdíl například od výslechu svědka nestanovil výslovně právo daňového subjektu účastnit se místního šetření, ani tomu odpovídající povinnost správce daně předem vyrozumět daňový subjekt o konání místního šetření (srov. § 96 odst. 5 daňového řádu). To odpovídá především účelu místního šetření, kterým je v obecné rovině *„získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné*

Shodu s prvopisem potvrzuje

výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, sp. zn. 1 Afs 60/2005).

11. K témuž závěru dospěl Nejvyšší správní osud v rozsudku č. j. 10 Afs 100/2017 – 91 z 20. 12. 2017, ve kterém se zabýval výkladem ustanovení § 82 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu, a uzavřel, že „*uvěšně uvedená ustanovení pouze stanoví povinnosti daňového subjektu, resp. oprávnění správce daně, v případě, že je daňový subjekt místnímu šetření přítomen. Z povinností daňového subjektu pro případ jeho přítomnosti na místním šetření nelze nijak dovodit paušální povinnost správce daně daňový subjekt o místním šetření dopředu vyrozumět. Pokud jde o § 83 odst. 3 daňového řádu, ani z něj nelze dovodit povinnost správce daně o místním šetření dopředu informovat daňový subjekt, neboť z textu ustanovení nijak neplyne, že se daňový subjekt musí vždy místního šetření zúčastnit*“.
12. Citovaný rozsudek navazuje na rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, která stanovila, že místní šetření není nezákonné jenom proto, že se ho daňový subjekt nezúčastnil, protože o něm nebyl dopředu vyrozuměn (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 14/2011-97, a ze dne 18. 3. 2013, č. j. 2 Afs 78/2012-31). Nepřítomnost daňového subjektu z důvodu jeho nevyrozumění má především za následek, že je nutné zkoumat, zda správce daně během místního šetření nezjistil skutečnosti z důkazních prostředků, jejichž provedení se daňový subjekt musí osobně zúčastnit a musí o nich být ze zákona vyrozuměn. Pokud tomu tak je, nelze k nezákonně zjištěným skutečnostem přihlížet, nicméně správní orgán může vycházet z poznatků zjištěných samotným místním šetřením (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 95/2012 - 37). Zároveň je ale vždy nutné rozlišovat okolnosti konání místního šetření. U místního šetření konaného v rámci probíhajícího daňového řízení je v obecné rovině vhodné, aby se daňový subjekt o konání místního šetření dozvěděl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009-91). U místního šetření konaného mimo daňové řízení je nesoučinnost obecně akceptovanější.
13. V posuzovaném případě správce daně zahájil místní šetření mimo daňové řízení v reakci na nepřehlednou situaci, kdy před předmětným objektem byl zastížen pan P., chovající se nestandardně (utíkal, schovával se, odhodil kárm cigaret). Předmětný objekt nebyl uzamčen a ke vstupu do něj vedlo správce daně právě popisované podivné chování pan P.; ke zjištění, že objekt není uzamčen, došlo náhodně při zkoušení klíčů, ke vstupu samotnému kvůli zápachu tabáku. Následné šetření bylo provedeno za účasti správce areálu, který tvrdil, že byl žalobcem pověřen k zastupování. Při místním šetření nebyl prováděn výslech svědků či jiný úkon či důkaz, při jehož provedení by musel být žalobce přítomen. Žalobce přítomnost cigaret v objektu ani nikdy nerozporoval. Za takové situace je krajský soud názoru, že správce daně postupoval během místního šetření v souladu se zákonem i základními zásadami správy daní, a tuto žalobní námitku neshledal důvodnou.

14. Žalobce v žalobě dále namítal nesprávně zjištěný skutkový stav, kdy správce daně vyhodnotil nájemní smlouvu k předmětným prostorám, uzavřenou mezi žalobcem a panem H., jako nevěrohodnou. V důsledku toho dovedl plátcovství daně žalobcem jako osoby s nejbližším vztahem k vybraným výrobkům, neboť je vlastníkem předmětné nemovitosti. Mezi účastníky je tedy sporné, zda žalobce je skladovatelem ve smyslu zákona o spotřebních daních a tedy plátcem spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen zákon o spotřebních daních), ze kterého vyplývá, že *[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.*
15. V citovaném ustanovení jsou stanoveny obecně osoby plátců a podmínky, za kterých se tyto osoby stávají plátcí daně ve vztahu ke všem spotřebním daním, přičemž odpovědnost za spotřební daň stíhá skladovatele vybraných výrobků, tj. osobu, která má k těmto výrobkům vlastní subjektivní vztah. Rozhodování v těchto věcech je proto vždy do jisté míry kasuistické, ovlivněné okolnostmi toho kterého případu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 - 80).
16. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu pro závěr, že konkrétní osoba skladuje vybrané výrobky, není nutné prokázat, že o existenci těchto výrobků věděla a měla v úmyslu je uchovávat a zajišťovat před znehodnocením, odcizením apod. V některých případech tak za skladovatele ve smyslu zákona o spotřebních daních může být považován i ten, kdo má daní zatížené zboží pouze v detenci, a to zejména tehdy, není-li zjištěna osoba, která by zboží skladovala kvalifikovaným způsobem (srov. rozsudky ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85, publ. pod č. 2533/2012 Sb. NSS, 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). Detence je obdobná držbě. Podstatou držby jsou dva prvky: vůle držitele nakládat s věcí jako s vlastní (subjektivní prvek) a faktické ovládání věci, tzv. výkon faktického panství nad věcí (objektivní prvek). 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).
17. Pro naplnění pojmu skladování je tak 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. 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 buď prokáží, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo se od odpovědnosti odvést daň liberují tím, že prokáží, že k těmto výrobkům nemají jakýkoliv kvalifikovaný vztah (již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 11/2010 - 71).

Je však třeba zdůraznit, že určování osoby povinné k dani nemůže být ani v těchto specifických případech svévolné či nahodilé. 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 – 80 a ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017 - 30).

18. V posuzovaném případě správce daně zjistil vybrané výrobky, u kterých nebyl znám plátce daně. Osobami, které mohly mít tyto vybrané výrobky ve své detenci, tak je nájemce předmětných prostor nebo jejich vlastník, neboť tyto osoby z podstaty svého práva k předmětným prostorům a z toho vyplývající možnosti přístupu k nim mohly vykonávat faktické panství nad nimi. Správce daně nájemce předmětných prostor za skladovatele nepovažoval, neboť nájemní smlouvu shledal nevěrohodnou a žalovaný jeho závěr potvrdil. Důvody, ke zpochybnění nájemní smlouvy, žalovaným uváděné, jsou 1. popření jejího uzavření údajným nájemcem panem H., 2. neznalost bližších okolností při uzavření nájemní smlouvy na straně žalobce a jeho zaměstnanců, 3. neschopnost popsat údajného nájemce, 4. nevědomost o způsobu užívání pronajatých prostor a jak, prostřednictvím koho, byl nájem placen, 5. chyba ve jméně údajného nájemce, kdy místo správného H. bylo uvedeno chybně H. Pro nadbytečnost nebyl proveden znalecký posudek k posouzení pravosti podpisu nájemce na nájemní smlouvě, když existuje přímá svědecká výpověď pana H.
19. Krajský soud se s tímto závěrem žalovaného neztotožňuje a provedené dokazování shledal nedostatečný. V první řadě krajský soud zdůrazňuje, že důkazní povinnost k prokázání skutečností rozhodných k posouzení skutečného obsahu nájemní smlouvy nese správce daně (§ 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu). Tuto povinnost však správce daně nesplnil. Z napadeného rozhodnutí totiž vyplývá, že žalovaný pouze zdůraznil ty okolnosti nájemního vztahu, které jsou nestandardní, ale nevypořádal se s dalšími skutečnostmi, které vyšly při dokazování najevo. Nezohlednil výpověď paní H., asistentky a fakturantky žalobce, která uvedla, že platby nájemného byly činěny v hotovosti (je tedy známo, jak byly platby hrazeny), s tím, že je přijímal vždy správce pan S. a že se jedná o běžný postup i u ostatních nájemců. Její výpověď v tomto odpovídá výpovědi pana S., který nejenže tento způsob placení nájmu potvrdil, ale rovněž pana H. popsal; ani tím se žalovaný nezabýval a pouze zdůraznil, že si žalobce a jeho zaměstnanci osobu pana H. nepamatují (pan S. je zaměstnancem žalobce). Krajský soud dále pochybení při zjišťování skutkového stavu spatřuje 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.; vztah pana H. k předmětným prostorům je totiž prověřován zejména kvůli zjištění jeho případného kvalifikovaného vztahu k vybraným výrobkům a pan H. tak mohl být k popření uzavření této nájemní smlouvy motivován právě snahou vyhnout se odpovědnosti za placení spotřební daně. Žalovaný navíc přičetl žalobci k tíži neoznačení žádného důkazu k prokázání věrohodnosti nájemní smlouvy (což není závěr správný, protože důkazní povinnost měl správce daně, nikoliv žalobce). Skutkový stav k závěru o nevěrohodnosti nájemní smlouvy tak nebyl zjištěn dostatečně, a žalobní námitka je důvodná.

Shodu s prvopisem potvrzuje

20. Krajský soud se však neztotožnil s námitkou žalobce nedostatečně zjištěného skutkového stavu k případnému vztahu pana P. k předmětným vybraným výrobkům. Jak vyplývá ze správního spisu, pan P. ve své výpovědi popřel jakýkoliv vztah k předmětným vybraným výrobkům i k panu H., jeho vztah k nim nevyplynul ani ze žádné provedené výpovědi. Ačkoli chování pana P. bylo při místních šetření dne 17. 5. 2016 podivné, žádná konkrétní vazba k předmětným vybraným výrobkům nevyšla najevo. Existence detenčního práva pana P. k vybraným výrobkům se tak nejeví ani pravděpodobná.
21. Pouze pro úplnost krajský soud dodává, že žalobce správně namítá, že se žalovaný, resp. správce daně nijak nezabýval naplněním detenčních znaků k vybraným výrobkům u žalobce, neboť svou pozornost zaměřil pouze na posouzení existence vztahu k nim u pana H. z důvodu nájemního vztahu k předmětným prostorám.
22. Vzhledem k tomu, že skutkový stav nebyl zjištěn dostatečně pro rozhodnutí, krajský soud napadené rozhodnutí zrušil podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
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. Náhrada nákladů 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, sepsí 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 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 30. května 2018

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu