



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a Mgr. Ing. Petra Šuránka v právní věci žalobkyně: **H., s. r. o.**, se sídlem X, zastoupena Mgr. Janem Baladou, advokátem se sídlem Palackého 1, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2015, čj. 30498-2/2015-900000-304.7,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2015, čj. 30498-2/2015-900000-304.7, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15.342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Jana Balady, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Vymezení věci

Celní úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 27. 3. 2015 pod čj. 57166/2015-610000-32.2 rozhodnutí, kterým podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 95/2011 Sb. (dále jen „zákon o spotřebních daních“), rozhodl o propadnutí vybraných výrobků žalobkyně. Konkrétně se jednalo o minerální olej s označením motorová nafta, kód nomenklatury x, v množství

740 litrů (dále též „vybrané výrobky“ či „pohonné hmoty“). Správce daně rozhodl o propadnutí vybraných výrobků poté, co je zajistil podle § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, protože byly skladovány bez dokladů prokazujících jejich zdanění. Žalovaný rozhodl o odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně shora označeným rozhodnutím tak, že odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že žalobkyní předložené doklady (doklady z registrační pokladny) č. 8.10.2013/00065/1 ze dne 8. 10. 2013 (dále jen „doklad I“), č. 25.10.2013/00395/1 ze dne 25. 10. 2013 (dále jen „doklad II“) a č. 31.10.2013/00232/2 ze dne 31. 10. 2013 (dále jen „doklad III“), které měly prokázat zdanění vybraných výrobků spotřební daní, neobsahovaly údaje o osobě kupujícího podle § 5 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. Žalobkyní později doložené ručně vyplněné doklady se stejnými čísly a datací obsahující údaje o kupujícím (dále jen „doklady IV až VI“) žalovaný nepřijal jako prokazující zdanění s tím, že byly předloženy pozdě.

Obsah žaloby a vyjádření k žalobě

První námitka žalobkyně směřovala k tomu, že žalovaný i správce daně postupovali v rozporu s § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), tedy že dostatečně nezjistili rozhodné skutečnosti. Dle žalobkyně je napadené rozhodnutí postaveno výlučně na skutečnostech, které měl správci daně v rámci místního šetření sdělit pan K. a které vyplývají z protokolu o místním šetření ze dne 15. 11. 2013, čj. 160904/2013-610000-61. Žalobkyně v řízení opakovaně upozorňovala na skutečnost, že pan K. byl v pracovním poměru ke společnosti H. s. r. o. (dále jen „společnost H.“), nikoli k žalobkyni, a především že jeho pracovní zařazení bylo řidič nákladního vozu, nikoli skladník, jak správce daně i žalovaný tvrdí. Správce daně ani žalovaný nevzali pro skutkový stav jako relevantní listinné důkazy předložené žalobkyní a společností H. a některé další odmítli provést. Zároveň odmítli provést důkaz výpovědi pana K.

Žalobkyně dále namítla, že žalovaný i správce daně postupovali v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně, společnost H. i pan K. opakovaně vysvětlovali, proč při místním šetření provedeném správcem daně dne 15. 11. 2013 nebyly předloženy doklady odpovídající § 5 zákona o spotřebních daních. Důvodem toho bylo, že tyto dokumenty sice existovaly, avšak správce daně si je vyžádal od pana K., který je z titulu svého postavení nemohl mít k dispozici. Správce daně tedy svůj úkon směřoval na nepříslušný subjekt. Doklady prokazující zdanění vybraných výrobků pak byly správci daně předloženy následně. Správce daně i žalovaný k nim však odmítli přihlédnout. Správní orgány pochybily, když k těmto důkazům nepřihlédly jen na základě toho, že byly poskytnuty až následně. Ze strany žalovaného došlo rovněž k porušení § 115 daňového řádu, dle kterého je možné důkazy doplňovat i v průběhu odvolacího řízení.

Ve třetím žalobním bodě žalobkyně namítla, že správce daně ve svém rozhodnutí neuvedl žádné srozumitelné vysvětlení, proč žalobkyni předložené listinné důkazy odmítl jako nevěrohodné. Žalovaný jako důvod pro odmítnutí těchto důkazů uvedl značný časový odstup mezi zahájením řízení a jejich předložením. Žalobkyně dále uvedla, že vzhledem k tomu, že jednala v omylu, že jí nebyla doručena výzva správce daně ze dne 3. 4. 2014, a tento omyl měl být z vystupování žalobkyně správním orgánům zřejmý, měla být poučena. Správce daně tak neučinil, a tím jednal v rozporu s § 6 odst. 3 a 4 daňového řádu.

Žalobkyně ve čtvrtém žalobním bodě namítla, že žalovaný posoudil jí předložené listinné důkazy jako nevěrohodné a některé další důkazní návrhy (např. výslech pana K.) neprovedl vůbec. Ani jeden z důkazních návrhů žalobkyně tedy nebyl žalovaným použit jako podklad pro jeho rozhodnutí. V tom žalobkyně spatřuje porušení § 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu.

Ve vztahu k hodnocení předložených dokladů vznesla žalobkyně řadu dílčích námitek. První z nich je, že úkony prováděné správcem daně při ústním jednání ze dne 20. 3. 2014, k němuž byla předvolána společnost H., jejímž jednatelem, jako i jednatelem žalobkyně, je pan V. H., nemohly být přičítány žalobkyni. Pan H. na tomto jednání sice předkládal některé doklady týkající se žalobkyně, avšak nejednalo se o úkony žalobkyně jako takové a nelze na základě nich žalobkyni přičítat jakékoli negativní dopady ve vztahu k předmětným pohonným hmotám. S ohledem na způsob a účel ústního jednání společnost H., resp. pan H. jako její jednatel, oprávněně očekávala, že při tomto ústním jednání bude vysvětlen vlastnický vztah k pohonným hmotám a správce daně bude nadále postupovat vůči žalobkyni, a ta tak bude mít možnost samostatně provádět úkony v daňovém řízení. Žalobkyně však takovou možnost nedostala a celní úřad i žalovaný vycházeli výlučně ze skutečností, které zjistili u osoby odlišné od žalobkyně.

V bodě 29 svého rozhodnutí žalovaný vyjádřil pochybnost, zda doklady o prodeji pohonných hmot v době kontroly existovaly. Důvody, které ho k této pochybnosti vedly, však hrubě vybočovaly z mezí správního uvážení. Fakticky jediným důvodem žalovaného k této pochybnosti bylo, že doklady neměl k dispozici náhodně kolemjdoucí řidič kamionu pan K., který ani nebyl zaměstnancem žalobkyně. Žalovaný dále uvedl, že není důvod pro existenci dvou typů dokladů – dokladů z registrační pokladny (doklady I až III) a ručně vyplněných dokladů o prodeji (doklady IV až VI). K tomu žalobkyně uvedla, že registrační pokladna neumožňuje vystavit automaticky doklad, který by splňoval náležitosti podle § 5 zákona o spotřebních daních (chybí na něm údaj o kupujícím), a proto musel být vystaven rovněž samostatný doklad o prodeji. Adresa na dokladech, na niž poukázal žalovaný, patří dodavateli software, který registrační pokladna využívá. Tyto údaje se objevují na všech dokladech vystavených čerpací stanicí v B.

V bodě 32 svého rozhodnutí žalovaný nad rámec důvodu pro odmítnutí dokladů upozornil na rozdíl mezi objemem načerpaných pohonných hmot a jejich objemem zjištěným správcem daně. Žalovaný však opomněl zřejmé vysvětlení – pohonné hmoty byly zakoupeny za účelem jejich spotřeby, a právě proto, že byly již částečně

spotřebovány, je objem zjištěný správcem daně nižší. K úvaze žalovaného ohledně čerpání a přepravě barelů žalobkyně uvedla, že v předmetné době se připravovalo zdražení pohonných hmot, a žalobkyně tak chtěla doplnit zásoby, jelikož zároveň provozuje autoškolu.

V bodě 35 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že nelze dodatečně splnit evidenční povinnost dalšími doklady. Žalobkyně považuje tento názor za zjevně nesprávný. Jak vyplývá z § 42 a násl. zákona o spotřebních daních, celý proces zajištění a následného eventuálního propadnutí vybraných výrobků je postaven na tom, že nejprve správce daně vybrané výrobky zajistí a až následně zahájí řízení podle § 42b zákona o spotřebních daních, jehož účelem je prokázání, zda se zajištěnými vybranými výrobky bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 zákona o spotřebních daních. Na základě výsledku tohoto řízení pak dochází k uvolnění vybraných výrobků či k rozhodnutí o jejich propadnutí. Je tedy zřejmé, že zákon o spotřebních daních naopak předpokládá, že až v dalších fázích postupu, které následují po zajištění vybraných výrobků, dochází k prokazování podmínek umožňujících zajištění, či dokonce k propadnutí vybraných výrobků. Doklady a vysvětlení se tedy předkládají až následně. V tom žalobkyně spatřuje klíčový bod své žaloby, protože žalovaný i správce daně odmítli akceptovat důkazy předložené žalobkyní jen proto, že nebyly k dispozici při provádění kontroly ze dne 15. 11. 2013. Rovněž úvaha žalovaného, že společnost H. byla skladovatelem pohonných hmot, a tak měla mít k dispozici požadované doklady, je chybná, účelová a svědčí o selektivním hodnocení důkazů, protože společnost H., jak žalobkyně od samého počátku tvrdí, nebyla skladovatelem pohonných hmot, a proto neměla a ani nemohla mít příslušné doklady k dispozici.

V pátém žalobním bodě žalobkyně namítla, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s procesními pravidly obsaženými v § 42 a násl. zákona o spotřebních daních. Správce daně nejprve zahájil řízení o zajištěných výrobcích a teprve následně žalobkyni oznámil, že vůbec došlo k jejich zajištění. Tímto postupem narušil souslednost jednotlivých kroků a *de facto* přeskočil řízení podle § 42b zákona o spotřebních daních.

V šestém žalobním bodě žalobkyně uzavřela, že s ohledem na veškeré okolnosti vedoucí k vydání napadeného rozhodnutí a na značný procesní chaos panující především v řízení o zajištění vybraných výrobků, jehož výsledek je podkladem pro napadené rozhodnutí, je propadnutí předmetných vybraných výrobků příliš tvrdé. Postup správce daně a žalovaného je tedy v rozporu s § 5 odst. 3 daňového řádu. Propadnutí vybraných výrobků je nejprísnější možný postih, který v dané oblasti právo zná, a žalobkyně je přesvědčena, že tento postup je možné užít jen ve zvlášť odůvodněných případech, kdy je zřejmé či vysoce pravděpodobné, že s vybranými výrobky bylo nakládáno tak, aby došlo k daňovému úniku. Žádná z okolností v projednávané věci však nenasvědčuje tomu, že při nakládání s vybranými výrobky byl kdokoli veden úmyslem krátit daň. Žalobkyně je přesvědčena, že za daného skutkového stavu je sankce propadnutí majetku zcela nepřiměřená, a to i vzhledem k tomu, že žalobkyni byla z předmetných vybraných výrobků dodatečně vyměřena daň, kterou zaplatila.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že ve svém rozhodnutí část *ex post* žalobkyní doložených dokladů akceptoval, hodnotil je, avšak pro nedostatek jejich formálních náležitostí je odmítl (body 28 a 30 rozhodnutí žalovaného). Nelze tedy přisvědčit námitce žalobkyně, že by bylo řízení a následné rozhodnutí vystavěno toliko na sdělení pana K.. Je zcela bez relevance, u které společnosti a na jaké pozici byl pan K. zaměstnán. Důkazy navržené žalobkyní v odvolacím řízení nebyly provedeny pro nadbytečnost.

Doklady I až III žalovaný v řízení akceptoval, pro jejich vady je však odmítl. Doklady IV až VI nebylo možno pro jejich časový odstup akceptovat vůbec. Pokud žalobkyně nakupovala pohonné hmoty zjevně nad rámec osobní spotřeby od společnosti H., měla si na každý takový nákup a následné uskladnění nechat vystavit bezvadný a úplný doklad o prodeji podle § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Takový perfektní doklad měl skladování pohonných hmot doprovázet *ex tunc* a měl zahrnovat stěžejní náležitost dokladu o prodeji, a to identifikaci osoby kupujícího. Žalobkyně se tedy neměla spokojit s neúplnými doklady z registrační pokladny H., kterými pak ve spojení s účetní sestavou v řízení prokazovala řádné zdanění pohonných hmot. Dokládala-li žalobkyně později správci daně vadné doklady I až III, lze konstatovat, že nejpozději tehdy měly z její strany být předkládány doklady bezvadné. Vyhotovení bezvadných dokladů IV až VI *ex post* zjevně až v reakci na zahájené řízení není přípustné.

K námitce, že si žalobkyně nebyla vědoma žádné výzvy, prostřednictvím které s ní bylo zahájeno řízení o zajištěných vybraných výrobcích, a tak měla být vyzvána znovu, žalovaný uvedl, že rozhodnutím ze dne 3. 4. 2014 bylo se žalobkyní zahájeno řízení o zajištěných vybraných výrobcích dle § 42b zákona o spotřebních daních. Toto rozhodnutí bylo žalobkyni prokazatelně doručeno (oznámeno) do datové schránky dne 4. 4. 2014. Tímto rozhodnutím byla žalobkyně vyzvána, aby se vyjádřila ke všem skutečnostem uvedeným v rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků a rovněž jí byla dána možnost předložit další důkazní návrhy, k čemuž jí byla stanovena lhůta. Tato lhůta marně uplynula a správce daně nebyl povinen jakkoli zkoumat, z jakých subjektivních důvodů ze strany žalobkyně nebylo na tuto výzvu včas reagováno a proč byly doklady IV až VI dokládány se značným časovým odstupem. Smyslem přísné evidenční povinnosti je zajištění reálné možnosti ztotožnit druhově zaměnitelné vybrané výrobky s doklady, které jejich skladování doprovázejí, tedy je prostřednictvím těchto dokladů individualizovat. U dokládání dokladů v řádu měsíců po kontrole již druhově zaměnitelné skladované vybrané výrobky nelze individualizovat vůbec a rovněž nelze vyloučit manipulaci – účelové vytvoření dokladu *ex post* či předložení dokladu náležejícího ke zcela jiným než skladovaným vybraným výrobkům. Je tedy zřejmé, že žalobkyní předložené doklady IV až VI bylo lze bez ohledu na další odmítnout. Zásadně nelze ve vztahu k plnění přísné evidenční povinnosti akceptovat situaci, kdy doklady nejsou předloženy při kontrole, ani dodatečně a až podle vývoje řízení (souvisejících řízení) a při znalosti vytýkaných deficitů předložených dokladů jsou žalobkyní s velkým časovým odstupem předkládány doplněné, upravené či dodatečně vytvořené doklady.

K námitce, že při ústním jednání ze dne 20. 3. 2014 pan H. zastupoval společnost H., nikoli žalobkyni, žalovaný uvedl, že s panem H. bylo při ústním jednání jednáno jako

se zástupcem společnosti H., avšak v rámci jednání byly tímto společným jednatelem obou společností v téže věci předloženy doklady osvědčené razítkem žalobkyně, a proto by dle názoru žalovaného bylo přepjatým formalismem vést další jednání s totožnou osobou v totožné věci. Z účasti pana H. na ústním jednání lze dále vyvodit, že žalobkyně mohla ještě před zahájením řízení o zajištěných výrobcích doložit doklady IV až VI prokazující zdanění pohonných hmot, což však neučinila.

K tvrzení žalobkyně, že řízení o zajištění vybraných výrobků a řízení o zajištěných vybraných výrobcích jsou koncipována tak, že nejprve jsou vybrané výrobky zajištěny a až následně v řízení o zajištěných výrobcích se prokazuje, zda se zajištěnými výrobky bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 zákona o spotřebních daních, žalovaný uvedl, že přísná evidenční povinnost předvídaná zákonem musí být plněna bezprostředně, tj. doklady musí skladování vybraných výrobků doprovázet přímo. Vyplývá to z dikce § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, kde se hovoří o tom, že správce daně zajistí výrobky, které jsou skladovány bez dokladu. Pokud by bylo postupováno dle výkladu žalobkyně, postrádala by smysl jakákoliv evidenční povinnost daňových subjektů, které by až na základě zjištěného pochybení předkládaly doklady, které mezitím mohly dodatečně zhotovit. Docházelo by tedy k pozdějšímu vystavování dokladů v době kontroly neexistujících, k jejich pozměňování, k předkládání dokladů vztahujících se k jiným druhově zaměnitelným výrobkům a důkazní břemeno by bylo neodůvodněně přenášeno na správce daně, který by obsah a věrohodnost dokladů musel na své náklady složitě vyvracet.

K námitce žalobkyně, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s procesními pravidly, žalovaný uvedl, že žalobkyně se prostřednictvím svého jednatele pana H. o zajištění vybraných výrobků dozvěděla již dne 19. 11. 2013. Nelze přisvědčit žalobkyni, že správce daně nejdříve zahájil řízení o zajištěných vybraných výrobcích a teprve potom žalobkyni oznámil, že došlo k jejich zajištění. Z uvedeného je zřejmé, že žalobkyně prostřednictvím svého jednatele byla o zajištění vybraných výrobků prokazatelně informována před zahájením řízení o zajištěných výrobcích, resp. nejpozději se zahájením řízení o zajištěných výrobcích, pokud nebylo žalobkyni rozhodnutí o zajištění formálně doručeno.

K námitce, že propadnutí vybraných výrobků je příliš tvrdou sankcí, pokud žalobkyně spotřební daň za vybrané výrobky uhradila a nejsou zde indicie, že by došlo k daňovému úniku, žalovaný uvedl, že daňové a sankční řízení jsou na sobě zcela nezávislá a výstupy z nich nemají navzájem žádný vliv. Řízení, z něhož vzešlo napadené rozhodnutí, stojí na prokázání zdanění vybraných výrobků bezvadnými doklady, nikoli na skutečnosti, zda vybrané výrobky materiálně byly skutečně zdaněny.

Žalobkyně v replice ze dne 4. 4. 2016 v zásadě zopakovala svoji argumentaci obsaženou již v žalobě. Explicitněji vyjádřila, že doklady I až III předložila společnost H., tedy nikoliv žalobkyně, která předložila pouze doklady IV až VI, k nimž však žalovaný odmítl přihlídnout. Povinnost dle § 42 zákona o spotřebních daních nelze vykládat tak, že doklady týkající se skladovaných vybraných výrobků k nim mají být fyzicky připevněny. Tyto doklady mají existovat a být dostupné k prokázání plnění povinností

dle tohoto zákona. Žalovaný pouze spekuluje, že doklady IV až VI vznikly až dodatečně, jeho domněnka nemá oporu v provedeném dokazování. Žalobkyně předložila řádné doklady ihned, jakmile k tomu byla vyzvána. První výzvou byla až výzva ze dne 23. 6. 2014 učiněná ve vyměřovacím řízení. Žalobkyně odmítá tvrzení žalovaného, že doklady IV až VI byly vystaveny dodatečně, neboť předložila žalovanému vedle dokladů o prodeji i své účetnictví, v němž jsou tyto nákupy evidovány.

Žalovaný v duplice ze dne 11. 5. 2017 setrval na svém vyjádření k žalobě.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.

Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

Soud rozhodl o žalobě bez jednání za podmínek dle § 76 odst. 1 ve spojení s § 51 odst. 2 s. ř. s.

Skutková zjištění vycházející z obsahu daňového spisu

Z obsahu daňového spisu soud zjistil následující pro posouzení věci relevantní skutečnosti. Dne 15. 11. 2013 proběhlo u společnosti H. místní šetření, kterému byl přítomen pan K., o kterém bylo dle protokolu zjištěno, že je zaměstnancem společnosti H. Při tomto místním šetření byly vybrané výrobky zajištěny. Dne 19. 11. 2013 vydal správce daně deklaratorní rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků, které směřovalo vůči společnosti H. (doručeno jí bylo dne 19. 11. 2013; žalobkyni bylo doručeno až dne 7. 10. 2014 na žádost samotné žalobkyně). Proti tomuto rozhodnutí podala společnost H. odvolání.

Dne 20. 3. 2014 proběhlo ústní jednání za účasti pana H., jednatele společnosti H. (výslovně takto uvedeno v protokolu o jednání – předvolání k jednání není součástí předloženého spisu). Při jednání pan H. uvedl, že vlastníkem zajištěných vybraných výrobků je žalobkyně, a předložil doklady I až III (doklady z registrační pokladny).

Dne 3. 4. 2014 bylo zahájeno řízení o zajištěných vybraných výrobcích podle § 42b a násl. zákona o spotřebních daních. Účastníkem tohoto řízení již byla sama žalobkyně. Součástí rozhodnutí o zahájení řízení byla výzva k předložení dalších dokladů. Oznámení o zahájení řízení bylo doručeno žalobkyni dne 4. 4. 2014 a společnosti H. dne 26. 9. 2014.

Dne 27. 6. 2014 žalobkyně předložila v souběžně probíhajícím vyměřovacím řízení doklady IV až VI. Ve vyměřovacím řízení vydal správce daně dne 15. 8. 2014 platební výměr, kterým žalobkyni vyměřil spotřební daň z vybraných výrobků. V odůvodnění správce daně uvedl, že doklady I až III nemají potřebné náležitosti dle § 5 zákona o spotřebních daních a doklady IV až VI jsou pozměněné, a proto je správce daně neuznal. Dle správce daně tedy nebylo řádně prokázáno, že došlo ke zdanění vybraných výrobků.

Dne 3. 10. 2014 podala žalobkyně vyjádření, ve kterém uvedla, že jí nebylo doručeno rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků ze dne 19. 11. 2013. V reakci na to jí správce daně zaslal protokol o místním šetření ze dne 15. 11. 2013, požadované rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků a dále rozhodnutí o zahájení řízení o zajištění výrobcích ze dne 3. 4. 2014, které bylo žalobkyni již jednou doručeno dne 4. 4. 2014. Tyto písemnosti byly žalobkyni doručeny dne 7. 10. 2014. Žalobkyně proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků podala dne 9. 10. 2014 odvolání, které bylo zamítnuto podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu pro nepřipustnost, neboť žalobkyně nebyla účastníkem řízení o zajištění vybraných výrobků. Krajský soud v Praze posléze rozsudkem ze dne 17. 1. 2017, čj. 48 Af 6/2015 – 43, rozhodnutí o odvolání žalobkyně zrušil, neboť shledal, že žalobkyně je oprávněna podat odvolání proti rozhodnutí o zajištění.

Ve vyjádření ze dne 20. 10. 2014 žalobkyně uvedla, že správce daně jednal při místním šetření ze dne 15. 11. 2013 s nepřislušnou osobou (panem K.) a navrhla opakovat místní šetření za účasti zástupce žalobkyně a vyslechnout pana H. jakožto jednatele žalobkyně.

Dne 27. 3. 2015 rozhodl správce daně o propadnutí vybraných výrobků podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, ve kterém namítla, že jí jsou ukládány dvě paralelní povinnosti, a to snést propadnutí vybraných výrobků a zároveň z nich zaplatit spotřební daň. K tomuto odvolání se vyjádřila společnost H. i pan K. jakožto další účastníci řízení o zajištěných výrobcích. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 24. 6. 2015 odvolání žalobkyně zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně o propadnutí vybraných výrobků.

Posouzení žalobních bodů

Rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků je v posuzované věci založeno na § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, tedy na tom, že byly skladovány bez dokladu dle § 5 téhož zákona. Tímto dokladem může být vzhledem k okolnostem dané věci doklad o prodeji vybraných výrobků dle § 5 odst. 3. V dané věci není pochyb o tom, že vybrané výrobky byly skladovány v nemovitosti ve vlastnictví společnosti H. Společnost H. a žalobkyně shodně uvedly, že výrobky jsou ve vlastnictví žalobkyně, což nicméně nelze mít vzhledem k provedenému dokazování za spolehlivě prokázané, neboť předložené doklady

o prodeji zboží, k nimž celní orgány ve svých rozhodnutích přihlédly a na jejichž zhodnocení spočívá napadené rozhodnutí, v rozporu se zákonem neobsahují žádný identifikační údaj kupujícího. Pokud nicméně soud akceptuje, že vlastníkem vybraných výrobků je skutečně žalobkyně, což celní orgány v rozhodnutích nerozporovaly a nečinily pochybným, pak celní orgány postupovaly v souladu se zákonem, jestliže v řízení o zajištěných výrobcích jednali jako s účastníkem s žalobkyní jakožto vlastníkem vybraných výrobků i společností H. jakožto osobou, u které byly výrobky zjištěny (§ 42a odst. 1 zákona o spotřebních daních).

Aby nedošlo k porušení režimu způsobem dle § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, musí v době skladování výrobků existovat doklad dle § 5 zákona o spotřebních daních a osoba, která výrobky skladuje, ho musí mít k dispozici. Žalobkyně

a žalovaný se shodují v tom, že není nezbytné, aby tento doklad byl připevněn na obalu obsahujícím vybrané výrobky, žalovaný akceptuje uchovávání tohoto dokladu odděleně od vybraného výrobku, např. v místnosti, kde jsou uloženy administrativní dokumenty, účetnictví apod. Takový výklad lze akceptovat. Soud považuje za významné zdůraznit, že doklad dle § 5 zákona o spotřebních daních musí mít v dispozici skladovatel, tedy osoba, která vybrané výrobky skladuje. Jinak nemůže být splněna podmínka, že jsou vybrané výrobky skladovány s dokladem. Nepostačuje, má-li doklad v držení vlastník vybraných výrobků, neboť ten nemá tyto výrobky fyzicky v držení, pakliže je skladuje u jiné osoby.

Ohledně určení definice skladovatele lze plně vyjít z judikatury Nejvyššího správního soudu. Soud primárně odkazuje na rozsudek ze dne 26. 2. 2009, čj. 7 Afs 69/2007 – 85, který se tímto pojmem zabýval na pozadí ustanovení § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 6. 2006. Podle něho by měl být pojem skladování vykládán spíše ve smyslu detence, neboť není udržitelný jazykový výklad daného ustanovení ztotožňující tento pojem s pojmem soukromého práva, tj. nelze mechanicky aplikovat definici předmětu smlouvy o skladování uvedenou v § 527 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013, dle něhož se skladovatel zavazuje převzít věc, aby ji uložil a opatroval. Dále se k této problematice vyjádřil v rozsudku ze dne 23. 4. 2009, čj. 9 Afs 59/2008 – 80, v němž uvedl, že skladovatelem je třeba rozumět osobu, která má k těmto výrobkům vlastní subjektivní vztah, např. neoprávněného uživatele skladovacích prostor, podnájemce, nájemce či vlastníka,

u nichž je nutno prověřit postupně jejich vztah ke skladovacím prostorům. Odpovědnost za skladování nelze spojovat pouze s prostorem, nýbrž v první řadě s předmětnými výrobky a jejich detentorem. V dalším rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, čj. 9 Afs 11/2010 – 71, byl pak vyložen pojem detence s odkazem na civilistické pojetí tohoto institutu, tedy že *„[d]etence je obdobná držbě, jejíž podstatou 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. U detentora je tedy dáno faktické ovládání věci, nikoli však vůle nakládat s věcí jako s vlastní.“* V témže rozsudku Nejvyšší správní soud také uvedl, že pro naplnění pojmu skladovatele ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je nepodstatné,

kdo má uložené výrobky ve svém vlastnictví (srov. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, čj. 1 Afs 81/2009 – 68, a ze dne 27. 6. 2008, čj. 5 Afs 35/2008 – 53), podstatné je faktické ovládání věci. Otázkou povahy vztahu k vybraným výrobkům se Nejvyšší správní soud zabýval také v rozsudku ze dne 23. 4. 2009, čj. 9 Afs 59/2008 – 80.

Z výše uvedeného plyne, že ačkoliv žalobkyně byla vlastníkem vybraných výrobků, neznamená to bez dalšího, že byla současně jejich skladovatelem. Vybrané výrobky totiž byly umístěny v nemovitosti společnosti H., lze tedy zcela legitimně vyjít z toho, že právě tato společnost skladovala vybrané výrobky pro žalobkyni, měla je ve své detenci. Pan V. H., jakožto jednatel společnosti H., při ústním jednání dne 20. 3. 2014 uvedl, že zajištěné vybrané výrobky patří žalobkyni, která je ve skladu společnosti H. měla uskladněné. V řízení nebyl proveden žádný důkaz, jenž by nasvědčoval tomu, že vybrané výrobky byly i nadále v detenci žalobkyně, přestože byly umístěny v nemovitosti společnosti H. Opačný závěr by bylo možné učinit pouze za předpokladu, že by bylo prokázáno právo žalobkyně bez jakéhokoliv omezení vstupovat do prostor společnosti H. a užívat je za účelem skladování věcí. Jak správně uvedla žalobkyně, společnost H. a žalobkyně jsou dva odlišné právní subjekty, přičemž pouze z toho, že jednatelem obou společností je pan V. H., nelze dovozovat, že jedna společnost byla bez dalšího oprávněna užívat prostory společnosti druhé (sídlo žalobkyně se nachází na jiné adrese než sklad, v němž byla kontrola provedena). Toto odlišení sféry žalobkyně a sféry společnosti H. je třeba uplatňovat zcela důsledně, nikoliv dle toho, je-li jeho aplikace výhodná pro žalobkyni, či nikoliv.

Je nicméně třeba poukázat na to, že v době, kdy probíhalo řízení o zajištěných vybraných výrobcích, uvedly žalobkyně a společnost H. ve vyjádření ze dne 5. 8. 2014, že společnost H. byla pouhým vlastníkem objektu, kde byly pohonné hmoty umístěny. Umístěny však do těchto prostor byly žalobkyní, která jediná jako jejich vlastník měla a mohla mít doklady vztahující se k plnění povinností dle § 5 zákona o spotřebních daních. U žalobkyně však správce daně tyto okolnosti dosud vůbec nezjišťoval. Ve stejné době, tj. před vydáním prvostupňového rozhodnutí, podala žalobkyně ke správci daně odvolání ze dne 9. 10. 2014 proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků, o němž posléze rozhodl správce daně a v němž namítla, že vybrané výrobky byly zajištěny v prostorech, které se nacházejí v majetku společnosti H., ovšem tato společnost neprováděla jejich skladování a neměla je v držení ani jako jejich skladovatel, takže nebyla ani způsobilým příjemcem rozhodnutí o zajištění ani subjektem, vůči němuž mohl správce daně činit úkony v rámci místního šetření. V řízení o zajištěných vybraných výrobcích se pak společnost H. vyjádřila k odvolání žalobkyně tak, že nemohla sama poskytnout správci daně relevantní informace o vybraných výrobcích ve vztahu k § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, neboť nebyla jejich vlastníkem ani neprováděla jejich skladování, a tedy relevantní informace a podklady nemohla mít k dispozici.

Správce daně ani žalovaný se nicméně otázkou, zda vybrané výrobky v nemovitosti ve vlastnictví společnosti H. skladovala žalobkyně, nebo společnost H., nezabývali, žalovaný jen stručně v odst. 35 svého rozhodnutí uvedl, že společnost H. vybrané výrobky skladovala, aniž by se však vypořádal s námitkami této společnosti a

žalobkyně. Při posuzování splnění podmínek § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních vycházely celní orgány pouze z toho, že žalobkyně je vlastníkem vybraných výrobků. Jak však soud uvedl již výše, má správné určení skladovatele vybraných výrobků, tedy osoby, která je měla v detenci, význam, neboť právě tato osoba musela disponovat doklady dle § 5 zákona o spotřebních daních.

Jestliže tedy vybrané výrobky skladovala v době provedení kontroly společnost H., byla to právě tato společnost, kdo byl povinen prokázat, že k nim má k dispozici doklady dle § 5 zákona o spotřebních daních. Pokud by tuto skutečnost neprokázala, byly by splněny podmínky pro propadnutí zajištěných výrobků, a to ačkoliv by řádným dokladem dle § 5 zákona o spotřebních daních disponovala žalobkyně jakožto jejich vlastní. Nebyla-li však současně jejich skladovatelem, je pro posouzení věci nevýznamné, že disponovala řádným dokladem. Škoda, kterou by žalobkyně utrpěla propadnutím zajištěných výrobků, by mohla být podle okolností věci nahrazena žalobkyni společností H., pakliže v souvislosti se skladováním výrobků porušila své smluvní povinnosti, samozřejmě za předpokladu, že jí vlastník předal spolu s výrobky i doklad o prodeji dle § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Správce daně od prvopočátku jednal se společností H. – doručil jí dne 25. 11. 2013 protokol o místním šetření, dne 19. 11. 2013 rozhodnutí o zajištění výrobků. Dne 27. 12. 2013 společnost H. předložila správci daně doklady I až III spolu s doplněním odvolání proti rozhodnutí o zajištění výrobků, v němž uvedla, že tímto má za prokázané, že zajištěné vybrané výrobky byly zdaněny, tudíž jsou zajištěny bezdůvodně. Dne 20. 3. 2014 pan V. H., jakožto jednatel společnosti H., správci daně předložil při ústním jednání, jehož hlavním předmětem bylo dle údajů uvedených v protokolu doložení vlastnického práva k vybraným výrobkům, doklady I až III a deník výdajů žalobkyně za říjen 2013. Tento úkon je třeba přičíst společnosti H., neboť jak plyne z protokolu o jednání, pan V. H. jednal při tomto jednání právě za uvedenou společnost; na tom nic nemění, že při jednání předložil doklady opatřené razítkem žalobkyně a její výdajový deník, neboť z toho nelze dovozovat, že se správcem daně jednal jako jednatel žalobkyně. V dokladech I až III absentuje podstatná náležitost dokladu dle § 5 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. Nedostatek této náležitosti nepochybně nelze bagatelizovat, jak se o to snaží žalobkyně v žalobě a replice. Podstatou dokladů dle § 5 zákona o spotřebních daních je doložit, jakého zboží se doklad týká, kdo je prodal a kdo je koupil. Tyto údaje jsou významné pro vysledování obchodního řetězce vybraných výrobků, tedy pro kontrolu, zda jde o výrobky zdaněné. Požadavky kladené zákonem na náležitosti dokladů jsou minimalistické, nikterak přehnané. Jestliže v dokladech zcela absentují údaje o kupujícím, je tím ohrožen celý systém dohledu nad zdaněním vybraných výrobků.

Společnost H. ani v řízení o zajištění výrobků, ani v řízení o zajištěných výrobcích nepředložila řádné doklady dle § 5 zákona o spotřebních daních, ostatně sama ve vyjádřeních učiněných v řízení o zajištěných výrobcích uvedla, že takové doklady předložit nemohla (neboť vybrané výrobky neskladovala). To ostatně tvrdí i žalobkyně na str. 8 žaloby: „[S]polečnost H. nebyla skladovatelem a právě proto nemá a neměla a ani nemohla mít příslušné doklady k dispozici.“ Je tedy zřejmé, že společnost H. během umístění výrobků v její nemovitosti neměla k dispozici řádné doklady dle § 5 odst. 3

zákona o spotřebních daních. Byla-li jejich skladovatelem, byly splněny podmínky dle § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních.

Pokud by naopak bylo v řízení prokázáno, že bez ohledu na to, že zajištěné výrobky se nacházely v nemovitosti společnosti H., měla je nadále v detenci žalobkyně, je zřejmé, že prokázat jejich skladování spolu s dokladem mohla jen ona, což je ostatně procesní stanovisko žalobkyně i společnosti H. V takovém případě je nicméně relevantním okamžikem, od něhož lze odvíjet úvahy o „včasnosti“ předložení řádných daňových dokladů, doručení formálního oznámení o probíhajícím řízení spojeného s výzvou k předložení daňových dokladů žalobkyni. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukazoval na to, že žalobkyně se o zajištění vybraných výrobků musela dozvědět bezprostředně po jejich zajištění, neboť její jednatel je současně jednatelem společnosti H., s níž správce daně v řízení o zajištění výrobků komunikoval. K tomu však soud poznamenává, že je třeba odlišovat to, že žalobkyně mohla skrze uvedenou personální vazbu se společností H. mít velmi podrobné informace o probíhajícím řízení, od skutečnosti, kdy správce daně oznámil žalobkyni zajištění vybraných výrobků a vyzval ji k předložení důkazů svědčících o tom, že § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních nebyl naplněn. Této povinnosti nemohl správce daně dostát tím, že komunikoval s jednatelem žalobkyně, ovšem jakožto s jednatelem společnosti H., resp. že doručil písemnosti společnosti H.

Z obsahu daňového spisu plyne, že žalobkyni bylo zahájení řízení o zajištěných výrobcích oznámeno dne 4. 4. 2014. Současně byla vyzvána, aby se vyjádřila ke skutečnostem uvedeným v rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků ze dne 19. 11. 2013 (to přitom žalobkyni do té doby formálně doručeno nebylo, s jeho obsahem se mohla seznámit jen díky personální vazbě se společností H.) a případně navrhl provedení dalších důkazů. Žalobkyně byla poučena, že pokud se ve stanovené lhůtě nevyjádří, bude rozhodnuto na základě shromážděných podkladů. Žalobkyně se ve stanovené lhůtě nevyjádřila, nicméně dne 27. 6. 2014 doručila správci daně doklady IV až VI spolu s doklady I až III jako přílohy k vyjádření ve věci vyměřovacího řízení na daň z minerálních olejů. Ve vyjádření datovaném dne 5. 8. 2014, které bylo správci daně doručeno dne 3. 10. 2014, požádala žalobkyně o zaslání kopie rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků a protokolu o místním šetření, ty jí správce daně zaslal dne 7. 10. 2014.

Správce daně nepostupoval z hlediska procesního správně, neboť žalobkyni sice zaslal výzvu k vyjádření ke zjištěným zachyceným v rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků, ovšem nepřipojil k ní toto rozhodnutí, které do té doby nebylo žalobkyni doručeno. Za této situace nelze považovat za řádnou výzvu, která sama zjištěné skutečnosti, k nimž se má žalobkyně vyjádřit a navrhnout doplnění důkazů, neobsahuje, pouze odkazuje na dokument, jenž ovšem žalobkyni předán nebyl. Nepochybně na tuto výzvu mohla žalobkyně reagovat tak, že by si vyžádala zaslání rozhodnutí o zajištění, jak posléze učinila ve vyjádření ze dne 3. 10. 2014. Stejně tak mohla doklady iniciativně předložit bez výzvy správce daně již v listopadu 2013, kdy se o zajištění vybraných výrobků dozvěděla skrze personální vazbu se společností H. Nelze nicméně žalobkyni vytýkat, že tak neučinila. Je povinností správce daně vyzvat

skladovatele vybraných výrobků k předložení dokladů dle § 5 zákona o spotřebních daních, přičemž tato výzva nemůže být doručena skrze třetí, personálně spřízněnou osobu. Takové „doručení“ výzvy nelze vzhledem k závažnosti následků postupu správce daně považovat za dostatečné, nejsou tím poskytnuty potřebné procesní záruky. Právě uvedené ústí v závěr, že není možné nezabývat se doklady IV až VI předloženými žalobkyní ve vyměřovacím řízení z důvodu, že nebyly předloženy bezodkladně na výzvu správce daně, nýbrž až po 3 měsících, neboť tato výzva ze dne 3. 4. 2014 byla neúplná.

K tomu je třeba uvést, že na řízení o zajištěných vybraných výrobcích se plně aplikuje daňový řád, jenž neupravuje koncentraci řízení. Důkazní návrhy tak lze předkládat po celé řízení až do vydání rozhodnutí o odvolání (viz rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2013, čj. 1 Afs 60/2013 – 31, a v něm citovanou judikaturu). Doklady IV až VI nebylo možné odmítnout a nepřihlížet k nim pouze proto, že je žalobkyně nepředložila bezprostředně poté, co se dozvěděla o zajištění vybraných výrobků. Nejde rovněž o případ, což uvedl sám žalovaný, kdy by doklad dle § 5 zákona o spotřebních daních vůbec nebylo možné doložit následně, jak tomu je v případě přepravy vybraných výrobků. Stejně jako u přepravy i v případě skladování vybraných výrobků platí, že doklady musí doprovázet skladování. Zatímco ovšem doklady nemohou provázet přepravu jinak, než že řidič je má s sebou, skladování mohou doklady provázet i tak, že jsou uloženy od vybraných výrobků odděleně. Restriktivní judikatura, která vylučuje jakékoliv dodatečné předložení dokladu dle § 5 zákona o spotřebních daních, která se formovala na případech přepravy vybraných výrobků (např. rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2017, čj. 4 Afs 97/2017 – 28), není aplikovatelná na jejich skladování. Právní úprava tak neumožňuje celním orgánům, aby k dokladům IV až VI bez dalšího nepřihlíděly. Jejich povinností bylo provést je k důkazu. V rámci hodnocení provedených důkazů pak nepochybně bylo možné zohlednit okolnosti, za kterých byly tyto doklady předloženy, a vyvodit z nich odpovídající dopady ve vztahu k jejich pravosti, věrohodnosti a průkaznosti.

Ačkoliv žalovaný v odst. 28 napadeného rozhodnutí uvedl, že se dokladům IV až VI blíže nevěnuje, přesto se jimi dále zabýval. Uvedl k nim, že jejich předložení považuje za čistě účelové, neboť byly předloženy poté, co se jednatel žalobkyně dozvěděl o důvodu neuznání dokladů I až III z rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 3. 2014 o odvolání společnosti H. proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků. Poukázal rovněž na to, že byly předloženy až několik měsíců po zajištění vybraných výrobků a po zahájení řízení o zajištěných výrobcích, přičemž předtím byly předkládány pouze doklady I až III. Dále v bodu 29 žalovaný zpochybnil věrohodnost dokladů tím, že nedává logiku, aby doklady I až III a doklady IV až VI byly vystaveny ve stejný den, na posledně uvedených je markantní jejich „křečovitě“ vyplnění jakožto doplňků dokladů I až III. Z toho dovodil, že doklady byly vystaveny dodatečně, byly antedatovány, což vzhledem k personálnímu propojení mezi prodejcem společností H. a kupujícím (žalobkyní) je velmi snadné. V odst. 32 pak žalovaný poukázal na nevhodný způsob tankování vybraných výrobků do nádob.

Žalovaným předestřené důvody, které zpochybňují, že doklady IV až VI existovaly v době, kdy byla provedena kontrola skladu, dle soudu neobstojí. Původnost

dokladů by mohla být zpochybněna uplynutím značné doby mezi provedenou kontrolou a jejich předložením, ovšem jen za podmínky, že by správce daně vystupoval vůči žalobkyni procesně korektně a bezprostředně po zajištění vybraných výrobků ji řádně vyzval k bezodkladnému předložení dokladů dle § 5 zákona o spotřebních daních. Takto však správce daně nepostupoval, řádnou výzvu žalobkyni doručil až dne 7. 10. 2014. Žalobkyně přitom sporné doklady předložila v červnu 2014 (v návaznosti na výzvu vydanou ve vyměřovacím řízení), tedy před doručením výzvy správce daně. Jistěže žalobkyně věděla o zajištění vybraných výrobků již v listopadu 2013, kdy byl společnosti H., jejímž jednatelem je rovněž V. H., doručen protokol o místním šetření. Má-li nicméně být důsledkem toho, že žalobkyně promptně nepředložila řádné doklady, ztráta vlastnického práva k zajištěným vybraným výrobkům, je třeba bezpodmínečně trvat na procesně zcela bezchybném postupu celních orgánů, aby nedošlo k porušení čl. 11 Listiny základních práv a svobod (ústavní zákon č. 23/1991 Sb.), a to i vzhledem k tomu, že propadnutí vybraných výrobků je sankcí (viz rozsudek NSS ze dne 11. 3. 2015, čj. 3 Afs 170/2014 – 35).

Pakliže by vzhledem k časovému odstupu mezi provedením kontroly a předložením dokladů IV až VI nebylo možné spolehlivě ověřit, zda tyto doklady existovaly již v době provedení kontroly, jde o následek procesně nekoncentrovaného postupu správce daně, na němž se, nutno dodat, významnou měrou podílela i společnost H., jejíž jednatel až dne 20. 3. 2014 uvedl, že tato společnost není vlastníkem zajištěných vybraných výrobků, a teprve později bylo zpochybňováno, kdo byl skladovatelem výrobků. Nemožnost tohoto následného ověření ovšem nemůže jít k tíži žalobkyni.

Soud neakceptuje ani zpochybnění věrohodnosti dokladů IV až VI tím, že jejich vystavení ve stejný den jako dokladů I až III postrádá logiku. Žalobkyně k tomu uvedla, že registrační pokladna, z níž pochází doklady I až III, neumožňuje zadat na vytištěný doklad

o prodeji vybraných výrobků identifikační údaje kupujícího, proto musí být paralelně ručně vystavován další doklad. Toto tvrzení žalobkyně, jakkoliv není podloženo důkazně, se nepodařilo žalovanému zpochybnit. Soud přitom poukazuje na to, že v řízení o zajištěných vybraných výrobcích neplatí rozložení důkazního břemene mezi účastníka řízení a správní orgán ve smyslu § 92 odst. 3 a odst. 5 písm. c) daňového řádu. Prokázání existence podmínek pro postup dle § 42d zákona o spotřebních daních je tak primárně věcí celních orgánů. Leží-li důkazní břemeno na správci daně, nepostačí k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, pouhé popření skutečností tvrzených žalobcem, aniž by správce daně provedl další dokazování, které je pro věc zásadní (viz rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2014, čj. 5 Afs 106/2013 – 29). V situaci, kdy žalovaný neprováděl žádná zjištění týkající se obecně způsobu vystavování dokladů o prodeji vybraných výrobků společností H. na obou čerpacích stanicích, kde měla žalobkyně vybrané výrobky koupit, nepostačí ke znevěrohodnění dokladů ničím nepodložené pochybnosti o tom, že by mohly být obě skupiny dokladů vystavovány vždy současně. V tomto směru lze nicméně v dalším řízení dokazování doplnit, a to třeba současně s ověřením, zda jsou na dokladech I až III uvedeny skutečné údaje vztahující se (dle

vysvětlení
k dodavateli softwaru pro registrační pokladnu a proč tomu tak je, resp. zda tento software umožňuje uvést na pokladním dokladu identifikační údaje kupujícího. žalobkyně)

Skutečností zpochybňující věrohodnost dokladů IV až VI není ani dle žalovaného iracionální model dočerpávání pohonných hmot do nádob na její uskladnění. Jde opětovně tolíko o spekulaci žalovaného, která pomíjí, že k naskladnění nafty mohlo dojít i jiným systémem manipulace s pohonnými hmotami.

Soud uzavírá, že žalovaným předestřené důvody vyvracející věrohodnost dokladů IV až VI nemohou obstát. Námitka žalobkyně, že žalovaný bezdůvodně nepřihlédl k těmto dokladům, je proto důvodná.

Soud tedy shrnuje, že důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí je v prvé řadě jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů spočívající v tom, že se žalovaný dostatečně nezabýval skutečností, kdo v době provedení kontroly skladoval zajištěné vybrané výrobky. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí brání soudu zhodnotit žalobní bod (obsažený na str. 8 žaloby) napadající závěr žalovaného, že skladovatelem byla společnost H., a dále posoudit, zda je pro přezkum zákonnosti napadeného rozhodnutí relevantní hodnotit postup celních orgánů vůči žalobkyni, nebo zda je třeba se zaměřit na doklady předložené společností H. Soud k ní proto musel přihlédnout z úřední povinnosti (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 3. 2011, čj. 7 Azs 79/2009 – 84). Rozhodnutí žalovaného presumuje, že je právně významné, zda měla doklady dle § 5 zákona o spotřebních daních během skladování vybraných výrobků k dispozici žalobkyně. Důvody, pro něž žalovaný odmítl přihlédnout k žalobkyni předloženým dokladům IV až VI neobstály. V této části tedy žalovaný zatížil řízení vadou spočívající v tom, že nesprávně hodnotil důkazy.

Vzhledem ke zjištěným vadám řízení, jejichž odstranění v dalším řízení může významně změnit skutkovou a právní situaci, se soud již dalšími žalobními body nezabýval.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

S ohledem na výše uvedené zrušil soud rozhodnutí žalovaného pro vady řízení podle § 76 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s. a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení se proto žalovaný nejprve zaměří na posouzení a přesvědčivé odůvodnění otázky, která osoba zajištěné vybrané výrobky v době kontroly skladovala. Dospěje-li k závěru, že zajištěné vybrané výrobky skladovala žalobkyně, přihlédne k dokladům IV až VI a řádně je zhodnotí.

O náhradě nákladů řízení mezi účastníky rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla v řízení zcela úspěšná, a má tak právo na náhradu všech účelně vynaložených nákladů řízení. Náklady, které žalobkyni v řízení vznikly, spočívají

v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3.000 Kč a nákladech na zastoupení advokátem. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif). Zástupce žalobkyně provedl v souvislosti s tímto řízením tři úkony právní služby ve smyslu § 11 advokátního tarifu, a to převzetí zastoupení, sepsal žaloby a sepsal repliky ze dne 4. 4. 2016. Odměna za jeden úkon právní služby činí 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu], výše odměny tak činí celkem 9.300 Kč. Vedle odměny přísluší zástupci žalobkyně rovněž náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem tedy 900 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, je součástí nákladů řízení žalobkyně i náhrada daně z přidané hodnoty, kterou je její zástupce povinen odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. 21 % z 10.200 Kč, tedy 2.142 Kč. Náklady žalobkyně tak celkem činí 15.342 Kč. Náhrada nákladů řízení je splatná ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.), a to k rukám zástupce žalobkyně (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitý na základě § 64 s. ř. s.).

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí **l z e** podat kasační stížnost ve **lhůtě dvou týdnů** ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 27. listopadu 2017

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
B. K.