



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Jany Komínkové v právní věci **žalobce V.T.N.**, nar. ..., IČ ..., se sídlem ..., *zastoupen: Mgr. Miroslavem Němcem, advokátem, Borská 588/13, 301 00 Plzeň* proti **žalovanému Generální ředitelství cel**, IČ 71214011, Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 7. 2016 č. j. 4991-2/2016-900000-304.6,

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 7. 2016 č. j. 4991-2/2016-900000-304.6 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí – platební výměr Celního úřadu pro Plzeňský kraj (*dále jen „prvoinstanční orgán“*) ze dne 17. 12. 2015, č. j. 103984/2015-600000-31 (*dále jen „prvostupňové rozhodnutí“*), jímž byla žalobci vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2015 v částce 1.422 Kč. Žalobce požadoval, aby mu bylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

II. Důvody žaloby

Žalobce s rozhodnutím žalovaného zásadně nesouhlasí, neboť je přesvědčen, že žalovaný při vydání rozhodnutí, které je napadáno touto žalobou překročil meze správního uvážení i ustanovení zákona. Žalobce po celou dobu správního řízení tvrdil, že zboží, které bylo v jeho provozovně při kontrole dne 26. 8. 2015 nalezeno a které správní orgán označil jako tabák pro kouření vodní dýmky zn. AL FAKHER, zapomněl v jeho provozovně jeho pravidelný zákazník a že pro něj tuto jeho věc žalobce uschoval, aby mu ji mohl při jeho další návštěvě vrátit. Žalovaný se s tvrzeními žalobce v podstatě vypořádal tak, že konstatoval, že žalobce se uskladněním předmětného zboží stal plátcem daně, a to z toho důvodu, že nebylo prokázáno, že předmětné výrobky jsou určeny pro osobní spotřebu, což by byl důvod pro to, aby daň vyměřena nebyla. Žalobce se závěry žalovaného, které ho vedly k vydání napadeného rozhodnutí, v žádném případě nesouhlasí, neboť nemají oporu v provedeném dokazování a jsou tak jednoznačně v rozporu se zákonem. Z provedeného dokazování a z tvrzení žalobce, které nebylo správním orgánem nikterak vyvráceno, vyplývá, že předmětné zboží, které bylo uschováno, bylo zbožím určeným pro osobní spotřebu osoby, která jej v uvedeném místě zapomněla a pro kterou jej žalobce uschoval. Z provedených důkazů je zřejmé, že žalobcem označená osoba – slovenský řidič kamionu předmětné zboží nakoupil na tržnici pro osobní spotřebu a toto zboží následně při nákupu u žalobce v jeho provozovně zapomněl. Žalovaný ve svém rozhodnutí zcela rezignoval na zákonem předpokládaný postup, dle ustanovení § 32 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Zákon totiž nikde nestanoví princip, že by vybrané zboží nemohlo být určeno pro osobní spotřebu jiné osoby (jak tomu je evidentně v tomto případě). Ze zákonem stanovených hledisek za dané důkazní situace je evidentní, že předmětné zboží bylo určeno pro osobní spotřebu majitele tohoto zboží, a to z následujících zákonných důvodů: a) skutečnost, zda fyzická osoba je podnikatelem a z jakých důvodů vybrané výrobky nabyla - žalobce je podnikatelem, nicméně bylo prokázáno, že předmětné zboží v jeho provozovně zapomněl majitel tohoto zboží, který s ohledem na malé množství zboží i s ohledem na to, že je zapomněl v jiné prodejně je měl evidentně určeny pro jeho osobní spotřebu (a zjevně nikoliv pro jejich další prodej nebo distribuci - to by s nimi zjevně nechodil po tržnici a nezapomněl je v jiné prodejně), b) místo, kde se vybrané výrobky nacházejí - svědčí o tom, že rozhodně nebyly určeny k podnikatelské činnosti, neboť z pořízené fotodokumentace je patrné, že byly umístěny v nákupní igelitové tašce a žalobce je uschoval pod prodejní pult, c) doklady k vybraným výrobkům - s ohledem na uschování zapomenuté věci žádné k dispozici nebyly, d) množství a povahu vybraných výrobků - malé množství jednoznačně svědčí o tom, že bylo zboží určeno pro osobní spotřebu, stejně tak o tom svědčí i povaha tohoto zboží (dle celního úřadu jím je tabák do vodní dýmky).

Žalobce má tedy za to, že z provedeného dokazování je jednoznačné, že předmětné zboží bylo určeno pro osobní spotřebu jeho majitele, byť tímto nebyl a není žalobce, kdy však zákon nestanoví, že vybrané výrobky musí být určeny pouze pro osobní spotřebu osoby, u níž byly nalezeny.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný předně uvedl, že v daném případě nebylo nikterak prokázáno, že předmětné nalezené neznačené tabákové výrobky patří jiné osobě než žalobci či že by je jiná osoba než žalobce zapomněla v kontrolované provozovně, přičemž vlastnictví těchto předmětných neznačených tabákových výrobků není v tomto případě ani podstatné. Výše uvedené tvrzení žalobce je pouze nepodložené tvrzení, které nebylo žalobcem v řízení nikterak prokázáno. Podle ustanovení § 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 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. V daném případě byl žalobce, který disponuje živnostenským oprávněním pro prodej zboží, osobou, která umožnila skladování vybraných výrobků (nalezené neznačené tabákové výrobky) ve své provozovně, tudíž se ve smyslu zákona o spotřebních daních stala plátcem spotřební daně. Žalovaný rovněž uvedl, že místo nálezu předmětných výrobků naopak prokazuje, že byly uschovány v provozovně žalobce, která je určena k podnikatelským aktivitám, z čehož lze dovodit, že žalobce jakožto podnikatel umožnil skladování těchto nalezených neznačených tabákových výrobků. Dále ze skutečnosti, že žalobce nedisponoval doklady o řádném nabytí předmětných tabákových výrobků, nelze automaticky dovozovat, že byly ve vlastnictví žalobcem tvrzeného neznámého řidiče kamionu. Žalovaný dále argumentoval, že samotné množství (15 balení) nalezených neznačených tabákových výrobků nelze považovat výhradně za kritérium osobní spotřeby. I malé množství tabákových výrobků lze považovat za zboží určené k podnikatelské činnosti, jsou-li splněny další podmínky. Vždy záleží na konkrétním případě a jeho okolnostech. Jak již bylo řečeno výše, žalobce adekvátním způsobem neprokázal, že by nalezené neznačené tabákové výrobky byly určeny pro osobní spotřebu. Při posouzení zda vybrané výrobky jsou určeny pro podnikání nebo pro osobní spotřebu, dle ustanovení § 32 odst. 2 zákona o spotřebních daních, správce daně vezme v úvahu zejména a) skutečnost, zda fyzická osoba je podnikatelem a z jakých důvodů vybrané výrobky nabyla, b) místo, kde se vybrané výrobky nacházejí, nebo způsob dopravy, c) doklady k vybraným výrobkům, d) množství a povahu vybraných výrobků. Jak již bylo uvedeno výše, vzal správní orgán v úvahu všechny výše uvedené skutečnosti, přičemž dospěl k závěru, že okolnosti případu nesvědčí namítané osobní spotřebě nalezených vybraných výrobků. Nalezené vybrané výrobky (neznačené tabákové výrobky) se nacházely v kontrolované provozovně žalobce. Žalobce nebyl schopen prokázat způsob jejich řádného nabytí a nebyl schopen doložit doklady vztahující se k těmto vybraným výrobkům. Množství nalezených vybraných výrobků lze sice označit za malé množství ve smyslu uš 4 odst. 5 zákona o spotřebních daních, ale tato jediná skutečnost vzhledem k dalším uvedeným skutečnostem není sto způsobit, že by tímto byla prokázána osobní spotřeba ve smyslu zákona o spotřebních daních. V daném případě tedy nebylo prokázáno, že by nalezené vybrané výrobky byly určeny pro osobní spotřebu ve smyslu zákona o spotřebních daních. V ostatním žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby.

IV. Replika žalobce

Z obsahu vyjádření žalovaného je patrné, že tento se vůbec nevyjadřuje k samotnému meritu věci a podané žaloby, jejímž předmětem je především porušení ustanovení § 135 zzzf zákona o spotřebních daních ze strany správního orgánu, kdy žalobce již ve svém vyjádření ve věci ze dne 10. 12. 2015 správnímu orgánu sdělil, že předmětné zboží neskladoval jako tabákové výrobky nebo za účelem dalšího prodeje, nýbrž pouze uschoval zapomenutou věc. Správní orgán se tak měl zabývat především samotným vzhledem těchto výrobků a tedy tím, zda pro žalobce bylo seznatelné, že uschovává zboží, které je tabákovým výrobkem a které má být označeno dle zákona o spotřebních daních. Správní orgán se však touto otázkou, související s možností postupu dle ustanovení § 135 zzzf zákona o spotřebních daních vůbec nezabýval, což žalobce žalovanému v podané žalobě především vytýká a v čemž také spatřuje důvody pro to, aby bylo napadené rozhodnutí zrušeno. Tato zásadní skutečnost, která je předmětem podané žaloby je zřejmá i ze samotného vyjádření žalovaného, který se k podstatným, výše zmíněným argumentům žalobce vůbec nevyjadřuje, což svědčí o důvodnosti těchto argumentů a nasvědčuje tomu, že by mělo být napadené rozhodnutí zrušeno a věc vrácena správnímu orgánu k novému projednání a novému rozhodnutí, v němž se bude správní orgán muset vypořádat s ustanovením § 135 zzzf zákona o spotřebních daních a s ním souvisejícími argumenty žalobce a nikoliv tyto argumenty pouze přehlédnout.

V. Vyjádření účastníků při jednání

Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

VI. Posouzení věci soudem

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

Žaloba není důvodná.

Soud úvodem předesílá, že zákonným ustanovením, které má v projednávané věci klíčový význam pro posouzení, zda je žalobce plátcem spotřební daně z tabákových výrobků, je § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), který stanoví, že *„plátcem 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“*. Právě otázka, zda skutková zjištění daného případu naplňují podmínky vymezené tímto ustanovením či nikoliv, bude předmětem soudního přezkumu, neboť pouze jejím zodpovězením je možné dospět k závěru, zda byl postup žalovaného, resp. prvoinstančního orgánu důvodný, když žalobci jako plátcí daně vyměřil daň, popřípadě zda je naopak v právu žalobce, když tvrdí, že se plátcem daně k vybraným výrobkům nikdy nestal. Soud považoval za nezbytné tuto úvahu uvést ihned zkraye odůvodnění rozsudku, neboť argumentace stran (jak žalovaného v napadeném

rozhodnutí, tak žalobce v podané replice) se do značné míry vztahuje k polemice ohledně odpovědnosti žalobce za správní delikt podle § 135zk zákona o spotřebních daních (správní delikt proti značení tabákovými nálepkami), resp. o podmínkách zániku odpovědnosti za něj podle § 135zzf téhož zákona ve znění účinném do 31. 12. 2015. Byť je výklad určitých pojmů užitých v citovaných ustanoveních o správních deliktech relevantní i pro projednávaný spor (zejména pojem „skladování“), soud zdůrazňuje v nyní projednávané věci je předmětem soudního přezkumu zákonnost rozhodnutí vydaného podle daňového řádu o vyměření daně, nikoliv otázka správního trestání, jak se může jevit z vyjádření stran.

Žalobce v podané žalobě předně zpochybnil závěry žalovaného, že by byl skladovatelem předmětných tabákových výrobků, a to s poukazem na skutečnost, že v jeho provozovně při místním šetření dne 26. 8. 2015 nalezených 15 krabiček tabáku po 50 gramech značky AL FAKHER (celkové množství 750g) tam zapomněl stálý zákazník žalobce, a že žalobce tabák pro něj uschoval, aby mu jej mohl při další návštěvě vrátit.

Výkladem pojmu „skladování“ (jak poukázal i žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí) se přitom ve své rozhodovací činnosti zabýval již Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85, publikovaném pod č. 2533/2012 Sb. NSS, uvedl, že *„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. Za účastníka řízení vedených ve smyslu § 42 odst. 2, 11 a 12 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, tak může být považován i ten, kdo má tyto výrobky pouze v detenci, není-li zjištěna osoba, která by je skladovala „kvalifikovaným“ způsobem. [...] Z povahy věci však plyne, že vlastníka nemovitosti, v níž je uskladněno jisté zboží, nelze a priori považovat za skladovatele těchto věcí. U skladování je totiž nutno předpokládat jistý kvalifikovaný vztah k uskladněnému zboží. Atributem skladování bude přinejmenším vědomost o zboží a úmysl je uchovávat a zajistit před znehodnocením, odcizením apod. [...] Nejvyšší správní soud si je nicméně vědom praktických potíží, které by s dokazováním shora popsanych skutečností byly spojeny a které by mohly, dle jeho názoru, vést často i ke zmaření účelu celého řízení. Shora popsany výklad proto konfrontoval s výkladem teleologickým [...]. Z tohoto pohledu je závěr plynoucí z jazykového výkladu zcela neudržitelný a pojem skladování by měl být vykládán spíše ve smyslu detence“*. Je tedy zřejmé, že pro posouzení, zda žalobce byl skladovatelem ve smyslu shora citovaných závěrů NSS, není nutné prokázat, že měl vědomost o povaze skladovaného zboží, ale pouze prokázat výkon faktického panství nad zbožím (tj. určujícího znaku detence), k čemuž v projednávané věci došlo (z tohoto důvodu soud neprovedl žalobcem navržený důkaz fotodokumentací, neboť s ohledem na právě vyslovené byl nadbytečný). Faktické panství žalobce nad tabákovými výrobky vyplývá z protokolu o místním šetření ze dne 26. 8. 2015, č. j. 70712/2015-60000-61 a z protokolu o ústním jednání z téhož dne č. j. 70712-3/2015-60000-61, z nichž je zřejmé, že prodejní stánek, v němž byly nalezeny předmětné výrobky, byl označen vývěskou, která žalobce určovala jako odpovědnou osobu, on sám se představil jako vlastník daného stánku, zejména však tato skutečnost vyplývá i z vyjádření samotného žalobce, který opakovaně uvedl, jak během ústního jednání, tak v navazujícím daňovém řízení a řízení před soudem, že igelitovou tašku (v níž byla zjištěna přítomnost tabákových výrobků) našel ve své provozovně a tam jí také uschoval.

Závěr správních orgánů o tom, že žalobce skladoval tabákové výrobky, je proto na základě shora uvedené argumentace důvodný. Skladovatel tabákových výrobků se však nestane plátcem daně, když v souladu s § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních prokáže, že zároveň nastala některá z relevantních skutečností předvídaných tímto ustanovením. V projednávané věci bylo mezi stranami sporné, zda v provozovně žalobce nalezený tabák o hmotnosti 750g je určen pro osobní spotřebu, když toto určení představuje jednu ze skutečností, s nímž zákon o spotřebních daních ve výše citovaném ustanovení spojuje liberaci od povinnosti platit spotřební daň.

Zákon o spotřebních daních v souvislosti s vymezením množství tabákových výrobků pro osobní spotřebu v § 4 odst. 5 písm. j) stanoví, že „*pro účely odstavce 1 písm. f) se za množství vybraných výrobků pro osobní spotřebu považuje množství, které nepřesahuje u tabáku ke kouření 1 kg.*“ Zároveň podle § 4 odst. 6 téhož zákona platí, že „*pro posouzení, zda se v případě podle odstavce 1 písm. f) jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu nebo pro účely podnikání, se použije ustanovení odstavce 5. Zároveň se pro tyto účely použije ustanovení § 32 odst. 2, 4 a 5 obdobně.*“ Ustanovení § 32 odst. 2 téhož zákona pak stanoví, že „*Při posouzení, zda vybrané výrobky jsou určeny pro podnikání nebo pro osobní spotřebu, správce daně vezme v úvahu zejména a) skutečnost, zda fyzická osoba je podnikatelem a z jakých důvodů vybrané výrobky nabyla, b) místo, kde se vybrané výrobky nacházejí, nebo způsob dopravy, c) doklady k vybraným výrobkům, d) množství a povahu vybraných výrobků.*“ Z citované právní úpravy je patrné, že zákonodárce primárně spojuje určení výrobků pro osobní spotřebu s jejich množstvím (konkrétně s hranicí 1 kg pro tabák), zároveň se však nejedná kritérium absolutní, neboť správce daně i u množství nižšího může na základě zjištěných skutkových okolností dospět k závěru, že toto je určeno pro podnikání a je tedy předmětem daně, předmětný závěr však musí odůvodnit.

K závěru o tom, že žalobce se stal plátcem daně, soud dospěl zejména s ohledem na postoj žalobce, který v průběhu správního, tak i soudního řízení se konzistentně vyjadřuje v tom směru, že zajištěný tabák nebyl určen pro jeho osobní spotřebu, ale pro osobní spotřebu jiné osoby. Již samotné toto tvrzení podle názoru soudu činí žalobce plátcem spotřební daně a odůvodňuje její vyměření. Je sice pravdou, že zákon o spotřebních daních nijak blíže nevymezuje, zda se osobní spotřeba váže toliko přímo na osobu, která vybrané výrobky skladuje, či zda je možné jí vztáhnout i na osobní spotřebu provedenou jinou osobou. Soud proto vyšel při výkladu tohoto pojmu z práva evropského, konkrétně ze Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS, ve znění směrnice Rady 2013/61/EU ze dne 17. prosince 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES a 2008/118/ES, pokud jde o francouzské nejvzdálenější regiony, a zejména Mayotte (dále jen „směrnice“), již zákon o spotřebních daních provádí do českého právního řádu. V čl. 32 směrnice (který je implementován § 32 odst. 2 zákona o spotřebních daních) je stanoveno, že „*K určení, zda je zboží podléhající spotřební dani uvedené v odstavci 1 určeno pro vlastní potřebu dané soukromé osoby, berou členské státy v úvahu zejména (...)* (zvýraznění provedeno soudem)“. Restriktivní výklad, že osvobození od spotřební daně je možné pouze v případě vlastní osobní spotřeby, který vyplývá ze směrnice, ostatně odpovídá i výkladu teleologickému, když úmyslem zákonodárce jistě nebylo vztahovat výjimku (odůvodněnou osobní spotřebou jiných osob) z povinnosti platit spotřební daň na podnikatele – profesionály, v jejichž obchodních prostorách bylo nalezeno zboží, které je jinak předmětem

daně, neboť by tak bylo prakticky znemožněno zdanění menších množství vybraných výrobků, s nímž však zákonodárce jinak za splnění stanovených podmínek (§ 32 odst. 2 zákona o spotřebních daních) počítá.

Závěr

Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VII. Náklady řízení

Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal.

P o u č e n í : **Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.**

V Plzni dne 26. září 2017

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: L. K.