



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Zory Šmolkové, ve věci žalobce **M. P.**, zastoupeného Mgr. Markem Sedlákem, advokátem se sídlem Brno, Příkop 8, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel** se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 6. 2015 č. j. 29238-5/2015-900000-304.5, ve věci spotřební daně,

t a k t o :

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se svou žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 27. 8. 2015 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 6. 2015 č. j. 29238-5/2015-900000-304.5 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti platebnímu výměru na spotřební daň z lihu za zdaňovací období říjen 2012 vydanému Celním úřadem pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“).

Žalovaný podle žalobce porušil při svém rozhodování zásady dokazování v daňovém řízení tak, jak jsou stanoveny v § 8, § 92 a § 93 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, neboť jako důkazní prostředek použil úřední záznam o podání vysvětlení učiněném v trestním řízení, konkrétně úřední záznam o podaném vysvětlení č. j. KRPT-211747-11/TČ-2012-070072 a KRPT-211747-16/TČ-2012-070072, a protokol o vydání věci č. j. KRPT-211747-15/TČ-2012-0700. V těchto listinách byly zachyceny ústní projevy osob, u kterých však nebyla dodržena ustanovení o svědecké výpovědi či výpovědi obviněného. Podle konstantní judikatury, týkající se trestního řízení, nejsou takové zachycené ústní projevy použitelné v trestním řízení jako důkazy před soudem pro nedodržení zákonných ustanovení o svědecké výpovědi, nebo výpovědi obviněného, a vzhledem k tomu, že je nelze použít jako důkaz v trestním řízení, nelze je podle shora citovaných ustanovení použít ani v řízení daňovém. Žalovaný tak přesto učinil.

Dál žalobce namítal, že žalovaný nesprávně vyhodnotil důkazní povinnost žalobce, když mu vytýkal, že neprokázal, že k výrobkům nemá jakýkoliv kvalifikovaný vztah, ani neprokázal, že se jedná o vybrané výrobky řádně zdaněné spotřební daní. Takovou povinnost žalobce neměl. Žalobce tvrdí, že není daňovým subjektem a že k předmětnému alkoholu neměl a nemá vztah, který by mu zakládal povinnost zaplatit spotřební daň. Z podstaty věci je prokázání neexistence takového vztahu vyloučeno.

Nakonec žalobce namítl, že žalovaný nesprávně zjistil skutkový stav, když vycházel pouze ze dvou relevantních důkazů, které však mají stejný pramen. První je svědecká výpověď pana V. M., jehož zájmy jsou však v rozporu se zájmy žalobce, což ovlivňuje jeho věrohodnost. Pokud by totiž byl žalobce úspěšný a k placení spotřební daně by nebyl zavázán, pak by ji musela platit společnost LKK spol. s r. o., za kterou pan V. M. jedná. Nad to pan V. M. vypovídá pouze o zprostředkované skutečnosti, neboť údajně dohodě mezi panem R. O. a žalobcem o uskladnění alkoholu v pronajatém skladu společnosti LKK spol. s r. o. nebyl přítomen. Druhým relevantním důkazem je svědecká výpověď pana R.O., který však odmítl vypovídat. Žalovaný tak založil rozhodnutí pouze na svědectví z druhé ruky, kdy sám svědek má zjevně zájem na tom, aby daňová povinnost, o které svědčí, nezatížila jeho společnost, a takový postup je v rozporu s ustanovením § 8 daňového řádu.

Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Uvedl, že k námitce použití podkladu z trestního řízení se již podrobně vyjádřil v napadeném rozhodnutí. Podle judikatury správních soudů není vyloučena možnost použití listin z trestního řízení. Žalovaný prováděl v součinnosti s žalobcem další dokazování, přistoupil k výsledku svědků jak navržených žalobcem, tak zjištěných z činnosti správce daně, a zásadu bezprostřednosti neporušil. Nedošlo ani k obcházení procesu dokazování a krácení práv žalobce, jak žalobce namítal. Žalobcem podané vysvětlení v rámci trestního řízení bylo použito pouze podpůrně, kdy při komparaci s ostatními důkazy získanými v průběhu daňového řízení nebyl zjištěn jejich nesoulad. Svědek V. M., jednatel společnosti LKK spol. s r. o., v jejichž prostorách byly nalezeny předmětné vybrané výrobky, vypověděl, že si je zde uskladnil žalobce, a to na základě ústní dohody, což je v souladu s jeho předchozím sdělením z 5. 5. 2014. Na námitku rozpornosti zájmů tohoto svědka se zájmy žalobce žalovaný vskutku v rozhodnutí

nijak nereagoval, ale to proto, že ji žalobce vznesl až v rámci žaloby. Žalovaný považuje svědka za věrohodného mj. s ohledem na to, že žalobce navrhl výslech svědka R. O., který je však rovněž jednatelem společnosti LKK spol. s r. o. Žalovaný v rámci odvolání shromáždil důkazy osvědčující předmět daně a jejich výši a důkazy osvědčující žalobce coby plátce daně, vypořádal se všemi námitkami v odvolání a rozhodl napadeným rozhodnutím, žalobce je plátcem spotřební daně z lihu ve výši 455.430 Kč za období říjen 2012 podle § 66 odst. 1 písm. c) zákona o č. 353/2003 Sb., ve znění účinném pro toto zdaňovací období (dále jen „zákon o spotřební dani“), se vznikem povinnosti daň přiznat a zaplatit podle § 68 písm. d) zákona o spotřební dani dne 26. 10. 2012, tedy dnem zjištění skladování vybraných výrobků, jež jsou předmětem daně dle § 67 zákona o spotřební dani. Rozhodnutí správce daně žalovaný změnil pouze ve způsobu stanovení spotřební daně z lihu, tedy z pomůcek podle § 145 odst. 1 daňového řádu v souvislosti s § 98 daňového řádu na stanovení, resp. vyměření daně dokazováním ve smyslu § 92 a násl. daňového řádu, s čímž byl však žalobce řádně seznámen a byl pozván k uplatnění procesních práv.

Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě 2 měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 152/2002 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 není důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

Ze správního spisu krajský soud zjistil, že správce daně vyměřil žalobci dne 1. 7. 2014 platebním výměrem č. j. 11675-12/2014-570000-32.2 spotřební daň z lihu za zdaňovací období říjen 2012, přičemž základ daně stanovil v souladu s ustanovením § 145 odst. 1 daňového řádu podle pomůcek. Žalobce je podle správce daně plátcem spotřební daně, neboť byl skladovatelem 4462,2 l lihovin různých značek, které byly uskladněny v nebytových prostorách ve stavbě – bývalém areálu společnosti TENAS v Havířově – Šumbarku na ul. Lidické, a které Policií České republiky vydal dne 26. 10. 2012 jednatel společnosti LKK, spol. s r. o., pan R. O. Společnost LKK, spol. s r. o. měla tyto nebytové prostory pronajaty a žalobce zde lihoviny skladoval na základě ústní dohody s panem R. O. Žalobce byl v řízení pasivní, nevyjádřil se a přes výzvu správce daně nepodal daňové přiznání. O odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. Skutkové závěry žalovaný učinil jak z důkazů shromážděných správcem daně, tak z důkazů provedených v rámci odvolacího řízení, zejména z výpovědi R. O., svědka navrženého žalobcem, který však vypovídat odmítl, a z výpovědi svědka V. M., druhého jednatele společnosti LKK, spol. s r. o., který žalobce za skladovatele označil; vyšel rovněž z údajů, které R. O., žalobce a V. M. uvedli v trestním řízení a které byly zachyceny v úředních záznamech, jejichž přípustnost použít jako důkaz v daňovém řízení žalobce shledal podle § 92 daňového řádu, mj. též proto, že R. O. i žalobce v daňovém řízení vypovídat odmítl, a ze kterých vzájemným porovnáním podle žalovaného vyplývá, že skladovatelem předmětných lihovin, které jsou vybranými výrobky ve smyslu zákona o spotřebních

daních, byl žalobce. Za této situace byl žalobce daňovým subjektem, byl povinen podat daňové přiznání a byl plátcem spotřební daně, tedy byl povinen zaplatit spotřební daň nebo prokázat zdanění předmětných lihovin nebo jejich oprávněné nabytí bez daně. Rozhodnutí správce daně žalovaný proto shledal správné s tím, že změnil způsob stanovení daně z vyměření podle pomůcek na vyměření dokazováním.

K jednotlivým žalobním bodům krajský soud uvádí následující:

Podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, *plátcem daně je právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu nebo která 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.*

Podle § 20 odst. 1 daňového řádu, *daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje za poplatníka nebo jako plátce daně.*

Vzhledem k tomu, že předmětné alkoholické nápoje, konkrétně 4462,2 l lihovin různých značek, jsou vybranými výrobky ve smyslu § 1 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, což v řízení ani nebylo sporné, je stěžejní otázkou posouzení, zda žalobce byl nebo nebyl plátcem daně, tedy zda byl či nebyl skladovatelem ve smyslu shora citovaného ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Za situace, kdy žalobce tuto skutečnost popírá, bylo podle názoru krajského soudu povinností správce daně prokázat, že žalobce tímto skladovatelem a tedy plátcem daně je. Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení upravuje ustanovení § 92 daňového řádu, přičemž z odstavce 3 tohoto ustanovení vyplývá, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a v dalších podáních.* Z uvedeného je zřejmé, že žalobce má důkazní povinnost až tehdy a pouze, je-li daňovým subjektem. Zda je žalobce daňovým subjektem je tak povinen prokázat správce daně; tato jeho důkazní povinnost – byť neuvedena výslovně – je v citovaném ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu zakotvena implicitně. Správce daně je dále povinen ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu postupovat tak, aby skutečnosti, rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, byly zjištěny co nejúplněji. Správce daně byl tak povinen prokázat, že žalobce je plátcem daně – že je skladovatelem nebo dopravcem vybraných výrobků, nebo osobou, která uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky.

V posuzovaném případě žalovaný – i správce daně – svou důkazní povinnost respektovali a postupovali rovněž v souladu s ustanovením § 92 odst. 2 daňového řádu. Správce daně vyšel z protokolu o vydání věci, v rámci kterého pan R. O. sdělil,

že žalobce je skladovatelem. S touto skutečností správce daně žalobce seznámil, avšak žalobce zůstal nečinný, nic nesdělil a k ničemu se nevyjádřil. Správce daně proto přistoupil k použití pomůcek, na což žalobce navrhl výslech svědka R. O., který však odmítl vypovídat. Správce daně na to reagoval tak, že stanovil daň podle pomůcek. Tento postup správce daně následně žalovaný doplnil tím, že mezi důkazní prostředky zahrnul rovněž úřední záznam o podání vysvětlení samotného žalobce, úřední záznam o podání vysvětlení R. O. a dále svědeckou výpověď svědka V. M., účinně podanou přímo v daňovém řízení, přičemž předchozí úřední záznamy z trestního řízení si žalovaný vyžádal z trestního spisu. Postupoval tedy v souladu se svou důkazní povinností prokázat, že žalobce je skladovatelem předmětných lihovin.

Důkazní povinnost žalobce podle shora citovaného ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu nastoupila v okamžiku, kdy byl žalobce na základě shromážděných důkazních prostředků určen jako skladovatel předmětných vybraných výrobků a tedy plátce daně. Splnil – li žalovaný svou důkazní povinnost, bylo vskutku na žalobci, aby závěry žalovaného účinně zpochybnil a prokázal, že skladovatelem není, byť se jedná o negativní důkazní tvrzení, jehož prokázání je v zásadě nemožné, nicméně při splnění důkazní povinnosti správcem daně, resp. žalovaným k přenosu důkazní povinnosti na žalobce došlo.

Závěru o splnění důkazní povinnosti žalovaného prokázat, že žalobce byl skladovatelem předmětných lihovin, předchází otázka, zda tento skutkový závěr má oporu v dokazování. K tomu je nutné zodpovědět otázku, zda žalovaný správně vycházel z úředních záznamů z trestního řízení a tyto správně zahrnul mezi důkazní prostředky prokazující skladování vybraných výrobků žalobcem.

Podle ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu, jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Podle odstavce dvě téhož ustanovení, za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazních prostředků použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jiná vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení, nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.

Otázkou přípustnosti užití úředních záznamů v trestním řízení pro daňové řízení se judikatura opakovaně zabývala, neboť úřední záznam je jednostranným úkonem příslušného správního orgánu a jeho užití jako důkaz je tedy pochybné, nicméně jeho užití nevyloučila. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 19/2009 – 57 z 22. 7. 2009 (srov. odst. 24 tohoto rozsudku) uzavřel, že úřední záznam sám o sobě jako jediný důkaz prokazující skutečnost nemůže obstát, ve spojení s jinými důkazy je však jeho užití podle § 93 odst. 2 daňového řádu možné. Proti provedení důkazu listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení je zásada bezprostřednosti dokazování, se kterou není takový postup v souladu; možný je pouze při splnění „testu užití“, jak byl definován Nejvyšším správním soudem dne 30. 1. 2008 v rozsudku č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, podle kterého 1. takové listiny musí

být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti znemožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku), 2. musí být pořízeny v souladu se zákonem, 3. musí se správci daně dostat do dispozice zákonným způsobem a 4. musí být daňovému subjektu zpřístupněny.

Úřední záznamy o podaném vysvětlení v trestním řízení jak R. O., tak samotným žalobcem tento „test užití“ beze zbytku splňují. Nebyly pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka; v případě R. O. naopak správce daně k jeho výsledku přistoupil, avšak marně, neboť tento odmítl vypovídat, přičemž žalobce byl výsledku přítomen. Byly v rámci trestního řízení pořízeny v souladu se zákonem a do dispozice žalovaného se dostaly zákonným způsobem, tedy na výzvu správce daně, resp. žalovaného. Žalobci jako daňovému subjektu byly zpřístupněny. Nejedná se přitom o jediný důkaz k prokázání, že žalobce byl skladovatelem předmětných lihovin, dalším důkazem je výpověď svědka V. M., učiněná řádně v daňovém řízení. Žalobce se jí mohl zúčastnit a mohl svědku klást otázky a výpověď svědka je zcela v souladu s použitými úředními záznamy. Pokud z komparace těchto důkazních prostředků jasně vyplývá závěr, že skladovatelem vybraných výrobků byl žalobce, splnil žalovaný svou důkazní povinnost k prokázání této skutečnosti a jeho skutkový závěr má oporu ve spise.

Co se týče námitky, že svědek V. M. je nevěrohodný pro střet zájmů se zájmy žalobce a vypovídá o zprostředkované události, tato námitka není podle názoru krajského soudu důvodná. Výpověď tohoto svědka zcela koresponduje s ostatními důkazními prostředky včetně výpovědi žalobce učiněné v trestním řízení, ve které žalobce přesně popsal postup při skladování předmětných lihovin v nebytových prostorách pronajatých společností LKK spol. s r. o., s výpovědí R. O., druhého jednatele společnosti LKK spol. s r. o., učiněné v trestním řízení, i se výpovědí V. M. v rámci trestního řízení.

Žalobce tak je podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních plátce daně, neboť byl skladovatelem předmětných lihovin – vybraných výrobků, které nebyly pro osobní potřebu, nejednalo se o vybrané výrobky zdaněné nebo pokud nabyté oprávněně bez daně, podle § 20 odst. 1 daňového řádu je tak daňovým subjektem a vznikla mu povinnost tvrzení a povinnost důkazní podle § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť má podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních povinnost daň přiznat a zaplatit. Při pasivitě žalobce žalovaný správně pokračoval v dokazování a na základě zjištěných skutečností správně vyměřil žalobci daň. Žaloba tak není důvodná, a soud ji proto v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I.).

V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; plně procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Soud proto rozhodl tak, že žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 29. června 2017

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu