



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: VELTA PLUS EU, s.r.o.**, se sídlem Závodu míru 790/92, Karlovy Vary – Stará Role, zastoupeného prof. JUDr. Janem Křížem, CSc., advokátem, se sídlem Rybná 678/9, Praha 1 – Staré Město, proti **žalovanému: Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o **žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2.6.2015, č.j. 23747/2015-900000-304.6,**

t a k t o:

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 2.6.2015, č.j. 23747/2015-900000-304.6, se z r u š u j e a věc se v r a c í žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je p o v i n e n uhradit žalobci náklady řízení ve výši 19.940 Kč ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce prof. JUDr. Jana Kříže, Csc., advokáta.**

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadené rozhodnutí.

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2.6.2015, č.j. 23747/2015-900000-304.6 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu Karlovy Vary – Platební výměr č. 20401-7/2012-

086100-021 ze dne 2.11.2012, č.j. 20401-7/2012-086100-021 (dále jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.

Prvoinstančním rozhodnutím byla žalobci za zdaňovací období říjen 2011 vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 5.926.072 Kč.

II. Žaloba.

Žalobce v části žaloby označené jako „*IV. Žalobní body*“ úvodem uvedl, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí i prvoinstančního rozhodnutí lze shrnout, že dle závěrů správních orgánů obou stupňů žalobce předmětné tabákové výrobky skladoval ve smyslu § 115 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, a Celní úřad Karlovy Vary byl tak oprávněn provést kontrolu značení tabákových výrobků ve smyslu § 115 ZSD. Žalovaný v této souvislosti uvedl, že žalobce „...*byl tedy osobou, která skladovala kvalifikovaným způsobem, byl tím, kdo má nejbližší vztah ke skladovacímu prostoru a tím i ke v něm kontrolovaným tabákovým výrobkům a tím, kdo tento prostor fakticky užívá. Proto je možné odvolatele považovat za osobu povinnou k placení spotřební daně z těchto tabákových výrobků*“. Celní úřad Karlovy Vary (předtím) uvedl, že „*naplnění pojmu osoby, která skladuje vybrané výrobky, je jedním z případů, kdy se právnická či fyzická osoba stává plátcem daně, přičemž v případě, že plátce daně drží takové vybrané výrobky, vzniká mu povinnost daň přiznat a zaplatit ve smyslu § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních. V daném případě nepochybně daňový subjekt držel předmětné tabákové výrobky*“. Předmětem sporu je tedy skutečnost, zda dispozici žalobce s předmětným zbožím (tabákovými výrobky) je možno považovat za skladování vybraných výrobků, resp. jaké výrobky byly v držení žalobce. Zákonný rámec, z něhož je nutno vycházet při hodnocení věci je především § 4 zákona o spotřebních daních. Podle jeho odstavce 1 písmene f) je plátcem spotřební daně mimo jiné 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. Takové osobě vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátcem uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) nebo dnem zjištění, že plátce vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve (§ 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních). V souladu s § 115 odst. 4 zákona o spotřebních daních se skladováním neznačených tabákových výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně pro účely tohoto zákona rozumí jejich skladování v prostorách k tomu určených (skladech), v dopravních prostředcích, a to i při přepravě, v kancelářích nebo jiných prostorách a v prodejních místech včetně stánkového a obdobného prodeje.

V části kapitoly „*IV. Žalobní body*“ uvozené slovy „*a) nezákonnost rozhodnutí v důsledku nesprávné aplikace zákona o spotřebních daních žalovaným*“ žalobce uvedl, že z výše uvedené právní úpravy je zřejmé, že pro vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň je právně relevantní uložení vybraných výrobků u osoby, kterou lze považovat za skladovatele. Samotný pojem „*skladování*“ není v zákona o spotřebních daních nikterak blíže vymezen – citovaný § 115 odst. 4 zjevně pouze upřesňuje, v jakých prostorách, resp. při jakých činnostech může stav „*skladování*“ nastat; je proto potřeba vycházet z relevantní judikatury

správních soudů. V tomto ohledu žalobce odkazuje na přehled a rozbor relevantní judikatury v čl. IV. bodě a) své žaloby ze dne 11.6.2013 proti rozhodnutí Generálního ředitelství cel č.j. 945-2/2013-900000-304.6 ze dne 11.4.2013, která je součástí soudního spisu vedeného zdejším soudem pod sp.zn. 57 Af 29/2013. Zdejší soud ve svém rozsudku č.j. 57 A f 29/2013-85 ze dne 4.6.2014, který je též součástí soudního spisu vedeného zdejším soudem pod sp.zn. 57 Af 29/2013, v této souvislosti uvedl, že: (i) Mezi žalobcem a žalovaným bylo především sporné, zda správní orgány správně posoudily otázku, zda žalobce byl „*skladovatelem*“ ve vztahu k předmětným výrobkům, tj. plátcem spotřební daně; (ii) S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 69/2007-85 ze dne 26.2.2009 by pojem „*skladování*“ měl být vykládán spíše ve smyslu *detence*; (iii) Pojem „*detence*“ je tradičně vykládán jako stav faktického ovládnutí nějaké věci, ale bez vůle ji mít pro sebe. Tím se odlišuje od držby, protože držitel s věcí nakládá, jakoby mu patřila; (iv) Otázkou tudíž bylo, zda žalobce předmětné zboží „*fakticky ovládal*“ či nikoli; (v) Žalobce by věc „*fakticky ovládal*“, pokud by podle obecných názorů a zkušeností vykonával tzv. právní panství nad věcí, resp. s ohledem na zvyklosti, zkušenosti a obecné názory - nakládal s předmětným zbožím; (vi) Vzhledem k tomu, že předmětné zboží dopravovala společnost VimpeX, byla ona plátcem daně, a to až do okamžiku, kdy předmětné zboží bylo předáno do dispozice žalobce. Pokud by k takovému předání nedošlo, nebylo by možné žalobce za plátce daně považovat. Žalovaný, vázán tímto právním názorem zdejšího soudu, v rámci odvolacího řízení doplnil dokazování o další podklady pro rozhodnutí, a sice o protokol č. 2060950965 ze dne 2.9.2013 o výsledku maďarského řidiče kamionu p. I.K. a o dokument CMR č. 212752. Ačkoli žalovaný v rámci napadeného rozhodnutí tvrdí opak, ani z těchto podkladů nevyplývá, že by žalobce převzal tabákové výrobky a následně zahájil vykládku kamionu (k tomu podrobněji viz bod b) část 1) níže). Ani po doplnění dokazování žalovaným tedy nelze žalobce v žádném případě považovat za osobu, která by předmětné tabákové výrobky skladovala ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, v jeho případě nejsou předpoklady skladování splněny, což je dáno mj. tím, jak již žalobce několikrát zopakoval, že žalobce předmětné zboží z maďarského kamionu nevykládal, pouze otevřel nákladový prostor kamionu, aby dovezené zboží zkontroloval, ve faktickém držení tak měl zboží maďarský řidič kamionu p. I. K. resp. společnost VimpeX, a to až do doby, kdy na základě pokynu pracovníků Celního úřadu Karlovy Vary došlo k jeho vyložení; tyto skutečnosti však žalovaný i Celní úřad Karlovy Vary soustavně ignorovali, stejně jako s tím související závěr, vyslovený i zdejším soudem v rozsudku č.j. 57 A f 29/2013-85 ze dne 4.6.2014, že skladovatelem a tudíž povinným k placení spotřební daně byla společnost VimpeX (k tomu podrobněji viz bod d) níže). Lze uzavřít, že Celní úřad Karlovy Vary i žalovaný ve věci žalobce opomenuli zohlednit skutkové okolnosti žalobcova případu; k tomu přispělo i soustavné ignorování objektivně nastalého skutkového stavu vyplývajícího ze správního spisu ze strany obou zmíněných orgánů (jak je rozebráno v bodě b) níže). Tyto skutečnosti měly za následek, že zmíněné orgány došly k mylnému závěru, že žalobce předmětné tabákové výrobky skladoval ve smyslu zákona o spotřebních daních a tedy, že byl povinen zaplatit spotřební daň. Došlo tak k nesprávné aplikaci příslušných ustanovení zákona o spotřebních daních, zejména § 4 odst. 1 písm. f) a § 115 odst. 4, a tudíž k nesprávnému právnímu posouzení věci ze strany obou zmíněných orgánů. Ačkoli měl žalovaný možnost (a povinnost) tato pochybení Celního úřadu Karlovy Vary napravit v řízení o odvolání žalobce, neučinil tak a sám se bez dostatečných podkladů ztotožnil s chybným názorem Celního úřadu Karlovy Vary. Napadené rozhodnutí i prvoinstanční rozhodnutí tak v důsledku popsaného (nesprávného) postupu obou orgánů trpí

zásadními vadami, které je činí nezákonnými ve smyslu § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“).

V části kapitoly „IV. Žalobní body“ uvozené slovy „b) vady řízení spočívající v nesprávném zjištění skutkového stavu žalovaným“ žalobce uvedl, že žalovaným i Celním úřadem Karlovy Vary nastíněný skutkový stav nemá oporu ve spisovém materiálu, příp. je s ním v rozporu, a dále je založen na rozporných tvrzeních, jak bude podrobněji rozvedeno dále. Tyto orgány ke skutkovým okolnostem uvedly konkrétně zejména následující:

1) „*Jelikož byla uvedena věc vrácena odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, a ten vázán právním názorem vyjádřeným soudem v uvedeném rozsudku, doplnil dle § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení dokazování o podklady pro rozhodnutí, a sice o výsledch řidiče kamionu a o nákladní list CMR REG 212752. Z těchto důkazů vyplývá, že v tomto případě se nejednalo o pouhé vyřešení parkování kamionu s naloženými tabákovými výrobky, nýbrž v řešeném případě si po vjezdu kamionu do areálu zástupce odvolatele převzal tabákové výrobky (což vyplývá z nákladního listu CMR REG 212752, odst. 24) a doklady od tabákových výrobků a následně zahájil vykládku kamionu, což vyplývá z výpovědi řidiče maďarského kamionu („Protokol č. 2060950965“ ze dne 02. 09. 2013) vytvořený Celním a daňovým ředitelstvím Národní celní a daňové stráže, kde v části s českým překladem uvádí, že pracovníci odvolatele pomocí vozíku vyložili zásilku, která byla na paletách, poté upřesňuje, že byla před příjezdem celníků vyložena odhadem asi pětina či šestina z celkového množství. Dále vypovídá, že doklady předal zaměstnanci odvolatele (pracovní pozice - vedoucí výroby tabák) panu K. a zpět dostal podepsaný a orazítkovaný CMR doklad s datem a podpisem, který je totožný s podpisem pana K. ve svědecké výpovědi čj. 2222-18/2012-086100-021, ze dne 17.4.2012.“ (viz napadené rozhodnutí – str. 5) Z obsahu předmětného výsledku maďarského řidiče kamionu p. I.K. v žádném případě nevyplývá, že by žalobce zahájil vykládku kamionu. Na otázku: „Byl jste přítomen u vykládky?“ maďarský řidič kamionu p. I.K. odpověděl: „Byl jsem přítomen do doby vyložení prvních dvou palet, následně jsem šel do kabiny vozidla, kde jsem odpočíval a jedl.“ Na následující otázku: „Pokud ano, asistoval jste při vykládce? Pokud ano, jak?“ maďarský řidič kamionu p. I.K. odpověděl: „Ne.“ Z citovaných dvou odpovědí jasně plyne, že maďarský řidič kamionu p. I.K. nemohl potvrdit, že by žalobce zahájil vykládku kamionu. Na otázku: „Jaké množství tabákových výrobků bylo vyloženo před příjezdem celníků?“ maďarský řidič kamionu p. I.K. odpověděl: „Přibližně 1/5 - 1/6 celkového množství přepravovaných palet.“ Tato odpověď naopak svědčí o verzi prezentované žalobcem v průběhu celého řízení, a sice že před příjezdem celníků bylo vyloženo pouze množství zboží nezbytné k provedení kontroly (viz např. svědecká výpověď paní E.B. zaznamenaná v protokolu č.j. 6860-6/2013-540000-11 ze dne 12.3.2013 nebo svědecká výpověď pana M.K. zaznamenaná v protokolu č.j. 2222-18/2012-086100-021 ze dne 17.4.2012, které jsou založeny v daňovém spisu), což opět svědčí o závěru, že žádná vykládka kamionu nebyla zahájena a že probíhala pouze kontrola předmětného zboží (tabákových výrobků). Pokud jde o dokument CMR č. 212752, ten je sice orazítkován a podepsán p. M.K., zaměstnancem žalobce, žalobce ovšem zdůrazňuje, že k tomuto orazítkování a podepsání p. M.K. přistoupil až na pokyn pracovníků Celního úřadu Karlovy Vary po uskladnění předmětného zboží, které též proběhlo na základě jejich pokynu. Toto orazítkování a podepsání tedy nepředstavuje projev vůle směřující k potvrzení převzetí předmětného zboží, nýbrž pouze splnění pokynu pracovníků Celního úřadu Karlovy Vary. Jak žalobce v průběhu daňového a následně i soudního řízení uvedl, nikdo z pracovníků žalobce*

však již nevyplnil zjednodušený průvodní doklad SAD ani nepotvrdil dodací list (tyto dokumenty jsou založeny ve správním spisu). O těchto skutečnostech svědčí i obsah předmětného výsledku maďarského řidiče kamionu p. I.K., když na otázku: „*Co se stalo s průvodními doklady k zásilce vybraných výrobků (Komu byly předány? Jaké dokumenty dostal řidič zpět?)*“ zní odpověď: „*Dal jsem dokumenty zástupci tamní společnosti, panu M.K. Zpět jsem dostal pouze podepsaný a orazítovaný CMR doklad.*“ a na otázku: „*Jaké doklady byly potvrzeny příjemcem? A kdy?*“ zní odpověď: „*Nevím, jaké dokumenty byly potvrzeny příjemcem. Když jsem přijel, odevzdal jsem průvodní doklady, vykládka začala. Když skončili celníci, zpět jsem dostal pouze CMR dokument.*“ Tato skutečnost je ještě zdůrazněna v překladu protokolu o předmětném výsledku s tlumočnickou doložkou, který si obstaral žalobce a v němž zní překlad poslední otázky takto: „*Jaké dokumenty podepisoval adresát a kdy?*“ a překlad odpovědi na tuto otázku takto: „*Nevím, co adresát podepisoval. Při mém příjezdu jsem předal dokumenty o zboží, začali vykládat. Podepsané CMR jsem dostal zpět, až celníci skončili.*“ Výše uvedené rozhodující okolnosti týkající se dokumentu CMR č. 212752 žalobce sdělil žalovanému již ve svém vyjádření ze dne 21.5.2015 k výzvě žalovaného č.j. 3978- 4/2015-900000-304.6 ze dne 13.5.2015 k vyjádření k podkladům rozhodnutí, příp. k jejich doplnění, přičemž k jejich prokázání žalobce navrhl další výsledek p. M.K. a předložil žalovanému překlad protokolu o výsledku maďarského řidiče v kamionu p. I.K. s tlumočnickou doložkou, který si obstaral. Žalovaný se však s těmito zásadními tvrzeními ani s důkazními návrhy žalobce nijak nevypořádal, a to ani v rámci napadeného rozhodnutí (k tomu podrobněji viz bod c) část 1) níže), přičemž z důvodů popsaných výše je tak zřejmé, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spisovém materiálu, příp. je s ním v rozporu, ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. Žalobce nijak nezpochybňuje závěry zdejšího soudu vyjádřené v jeho rozsudku č.j. 57 A f 29/2013-85 ze dne 4.6.2014, že potvrzení převzetí zboží na nákladním listu rozhodně není něčím „*formálním*“, nýbrž zcela zásadní skutečností, a že příjemce zboží jím nejen stvrzuje převzetí zboží, nýbrž na základě podpisu nákladního listu CMR vznikají zásadní právní důsledky. Nicméně žalobce je přesvědčen, že tyto závěry vycházejí z předpokladu, že takové potvrzení (podpis) je zcela dobrovolným projevem vůle příjemce zboží. Žalobce však musí opětovně zdůraznit, že v posuzovaném případě k tomuto orazítkování a podepsání dokumentu CMR č. 212752 p. M.K. přistoupil až na pokyn pracovníků Celního úřadu Karlovy Vary po uskladnění předmětného zboží, které též proběhlo na základě jejich pokynu. Toto orazítkování a podepsání tedy v posuzovaném případě nepředstavuje projev vůle směřující k potvrzení převzetí předmětného zboží, nýbrž pouze splnění pokynu pracovníků Celního úřadu Karlovy Vary. Opět aniž by žalobce zpochybňoval výše zmíněné závěry zdejšího soudu o povaze dokumentu CMR vyjádřené v jeho rozsudku č.j. 57 A f 29/2013-85 ze dne 4.6.2014, dovoluje si žalobce vyslovit názor, že dokument CMR má sloužit především dopravci jako doklad o dovozu zboží do místa určení, jinými slovy, vyjadřuje spíše vztah mezi adresátem zboží a dopravcem zboží než mezi odesílatelem zboží a adresátem zboží, což vyplývá i z dikce čl. 30 odst. 1, 2 a 5 Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR) ze dne 27.11.1974 (č. 11/1975 Sb.), na kterou zdejší soud v této souvislosti odkazuje. Vztah mezi odesílatelem zboží (společnost VimpeX) a adresátem zboží (žalobce) vyjadřuje především dodací list, který ovšem v posuzovaném případě nebyl podepsán ani jinak potvrzen, jak žalobce opakovaně uváděl (nepotvrzený dodací list je součástí správního spisu). Dokument CMR č. 212752 byl tedy v posuzovaném případě podepsán pouze za jediným účelem, a sice aby maďarský řidič kamionu p. I.K. mohl odjet poté, co pracovníci Celního úřadu Karlovy Vary nechali předmětné zboží uskladnit.

2) „Kontrolu provedl celní úřad z vlastního podnětu (zástupkyně daňového subjektu celnímu úřadu předložila doklad SAD, sdělila celnímu úřadu určité skutečnosti a celní úřad usoudil, že je třeba provést kontrolu). O cizí podnět by se jednalo, pokud by daňový subjekt (či jeho zástupce) o kontrolu požádal (což se nestalo).“ (viz prvoinstanční rozhodnutí – str. 8) „Kontrola značení tabákových výrobků byla u odvolatele celním úřadem provedena na základě skutečností uvedených celní deklarantkou E.B., nicméně na základě vlastního správního uvážení po vyhodnocení údajů, které paní B. sdělila.“ (viz napadené rozhodnutí – str. 11) Ačkoli se tedy oba orgány snaží opakovaně navodit dojem, že kontrola značení tabákových výrobků ve smyslu § 115 zákona o spotřebních daních byla u žalobce provedena „bez jeho vlivu“, a bez součinnosti s ním, na základě výsledků vyhledávací činnosti a vlastního správního uvážení, tento závěr v konfrontaci s obsahem spisu nemůže obstát. Verzi prezentované oběma orgány sice svědčí obsah úředního záznamu Celního úřadu Karlovy Vary č.j. 30026/2011-086100-024 ze dne 23.12.2011, který je však v příkrém rozporu s obsahem svědecké výpovědi celní deklarantky, paní E.B. ze dne 27.3.2012 (protokol č.j. 2222-16/2012-086100-021), který byl pořízen v rámci řízení o jiném správním deliktu, i v rozporu s obsahem svědecké výpovědi stejné osoby ze dne 12.3.2013 (protokol č.j. 6860-6/2013-540000-11). Verzi obou orgánů odporuje i časová souslednost jednotlivých kroků, kdy je zjevné, že k provedení kontroly došlo bezprostředně poté, co bylo skončeno jednání na Celním úřadě Karlovy Vary mezi paní B. a panem M. Žalobce považuje veškeré okolnosti související se způsobem provedení kontroly ve smyslu § 115 zákona o spotřebních daních Celním úřadem Karlovy Vary za rozhodné pro posouzení, zda je možné jej považovat za skladovatele předmětného zboží, popřípadě detentora, jaký měl ke zboží vztah a jaké byly jeho úmysly ve vztahu k tomuto zboží. Žalobce je přesvědčen, že v situaci tak zjevného rozporu v popisu průběhu jednání na Celním úřadě Karlovy Vary, nelze upřednostnit skutkový stav nastíněný v úředním záznamu č.j. 30026/2011-086100-024 ze dne 23.12.2011 (sepsaným mj. s časovým odstupem dvou měsíců), jak činí oba orgány. S ohledem na skutečnost, že k dřívějšímu výsledku svědkyně E.B. (protokol č.j. 2222-16/2012-086100-021 ze dne 27.3.2012) došlo v rámci jiného řízení (mj. před tím, než byl žalobce seznámen s právním hodnocením věci Celním úřadem Karlovy Vary v daném daňovém řízení), požadoval žalobce v rámci odvolání za účelem objasnění průběhu řízení na Celním úřadě Karlovy Vary dne 27.10.2011 a situace v okamžiku zahájení kontroly v areálu žalobce (jak bude rozvedeno dále) provedení výsledku paní E.B., případně zaměstnanců Celního úřadu Karlovy Vary (např. pana O., jenž je zmíněn jako účastník jednání na Celním úřadě Karlovy Vary dne 27.11.2011, avšak v úředním záznamu není vůbec zmíněn), nepovede-li tato svědecká výpověď k odstranění rozporů. Dne 12.3.2013 byla svědkyně E.B. opětovně vyslechnuta (protokol č.j. 6860-6/2013-540000-11), přičemž z obsahu její svědecké výpovědi jednoznačně vyplývá, že kontrola značení tabákových výrobků ve smyslu § 115 zákona o spotřebních daních byla u žalobce provedena výhradně v důsledku jeho jednání a v součinnosti s ním. V podrobnostech ohledně přínosu této výpovědi pro objasnění skutkového stavu věci žalobce odkazuje též na své vyjádření ze dne 29.3.2013 k přípisu žalovaného č.j. 16137/2013-900000- 304.6 ze dne 25.3.2013, nazvanému „Seznámení zjištěnými skutečnostmi a důkazy“. Výše zmíněný rozpor v popisu průběhu jednání na Celním úřadě Karlovy Vary dne 27.10.2011 tak byl odstraněn ve prospěch verze tvrzené žalobcem, přesto žalovaný setrvává na své verzi, tvrdící opak. Žalovaný tak v napadeném rozhodnutí vychází ze (svého) skutkového stavu, který je v rozporu se správním spisem, případně v něm nemá žádnou oporu, to vše ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. Totéž činil i Celní úřad Karlovy Vary v rámci prvoinstančního rozhodnutí. I

když měl žalovaný tato pochybení Celního úřadu Karlovy Vary napravit v řízení o odvolání žalobce, neučinil tak a sám pochybil stejným způsobem. Pochybení žalovaného tak lze spatřovat jak v tom, že sám setrval na nesprávné skutkové verzi případu, tak v tom, že neodstranil chybný postup na straně Celního úřadu Karlovy Vary, přestože na něj žalobce upozornil žalovaného již v rámci odvolání. Žalobce je toho názoru, že Celní úřad Karlovy Vary i žalovaný svým dosavadním postupem porušili zásadu rovnosti zbraní, která je zakotvena v čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a čl. 96 odst. 1 Ústavy, a to tím, jakým způsobem zhodnotili důkazní břemeno žalobce. Žalobce si je vědom skutečnosti, že v daňovém řízení se aplikuje tzv. zásada obráceného důkazního břemene, avšak ani tato zásada neumožňuje správci daně své procesní postavení neodůvodněně zvýhodnit oproti procesnímu postavení daňového subjektu. Dle názoru žalobce by jak Celní úřad Karlovy Vary, resp. žalovaný na straně jedné, tak i žalobce na straně druhé, měli mít v daňovém řízení reálnou možnost prokázat svá tvrzení. Řečeno slovy Ústavního soudu ČR, „*daňovému subjektu přitom musí být dána možnost, aby tuto svou důkazní povinnost vůbec mohl splnit*“ (nález Ústavního soudu ČR sp.zn. IV. ÚS 591/08 ze dne 1.9.2010). Žalobce si je vědom, že dokazování a zásada rovnosti zbraní je v daňovém řízení díky vrchnostenskému postavení správce daně modifikována; žalobce však požaduje „*pouze*“ to, aby měl možnost v rámci důkazního řízení prokázat svá tvrzení. Celní úřad Karlovy Vary i žalovaný mu však toto jeho právo svými rozhodnutími a postupem předcházejícím vydání těchto rozhodnutí upřeli a upřednostnili bez dalšího svoji skutkovou verzi, která nemá oporu ve spisovém materiálu.

3) „...v době zahájení kontroly značení již měl předmětné tabákové výrobky ve faktickém držení daňový subjekt, tedy daňový subjekt, byl v danou dobu osobou, která naplňovala definici plátce daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních (jak lze dovodit ze spisu, VimpeX ani maďarský řidič v době zahájení kontroly značení již předmětné tabákové výrobky neměli ve svém faktickém držení, veškeré úkony ve vztahu ke zboží prováděl daňový subjekt)...“ „... u uvedených tabákových výrobků není podstatné, zda jejich vykládka probíhala v době příjezdu pracovníků celního úřadu, zda je daňový subjekt přijal v domněnku, že se nacházejí v režimu podmíněného osvobození od daně, není rozhodný účel, za jakým byly k daňovému subjektu dopraveny, zda byly zcela vyloženy z kamionu, ani zda daňový subjekt formálně potvrdil jejich přijetí v dodacím listu či si je zaevidoval ve své skladové evidenci. Daňový subjekt umožnil vjezd kamionu s tabákovými výrobky do svého areálu, přičemž se nejednalo o pouhé vyřešení dopravní situace v okolí vjezdu do areálu daňového subjektu, nýbrž ze strany daňového subjektu po vjetí kamionu do areálu následovaly další úkony jednoznačně směřující k uskladnění tabákových výrobků (převzetí dokladů k tabákovým výrobkům a zahájení vykládky). Daňový subjekt předmětné tabákové výrobky nepochybně skladoval ve smyslu ustanovení § 115 odst. 4 zákona o spotřebních daních.“ (viz prvoinstanční rozhodnutí – str. 9 až 11) „Při příjezdu byl kamion vpuštěn do zabezpečeného areálu odvolatele a ten převzal tabákové výrobky potvrzením nákladního listu CMR a započal vykládku kamionu svým zaměstnancem a v době zahájení kontroly značení již předmětné tabákové výrobky měl ve svém faktickém držení odvolatel (prováděl veškeré úkony ve vztahu ke zboží, které převzal) a byl tedy osobou, která skladovala kvalifikovaným způsobem, byl tím, kdo má nejbližší vztah ke skladovacímu prostoru a tím i ke v něm kontrolovaným tabákovým výrobkům a tím, kdo tento prostor fakticky užívá.“ (viz napadené rozhodnutí – str. 10) Z obsahu spisového materiálu je zjevné, že rozpory ohledně popisu skutkového stavu panují dále i ohledně úkonů žalobce ve vztahu k předmětnému zboží, resp. situace v okamžiku zahájení kontroly značení tabákových výrobků ze strany Celního úřadu

Karlovy Vary. Rovněž tyto okolnosti považuje žalobce za rozhodné pro posouzení, zda je možné jej považovat za skladovatele předmětného zboží, popřípadě detentora, jaký měl ke zboží vztah a jaké byly jeho úmysly ve vztahu k tomuto zboží. Žalobce považuje výše citované odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí za vnitřně rozporné - Celní úřad Karlovy Vary na jedné straně argumentuje, že není podstatné, jaké úkony žalobce po příjezdu nákladního automobilu učinil, kde se zboží v době zahájení kontroly značení tabákových výrobků nacházelo apod. (viz souhrnná citace výše), na druhé straně uzavírá, že z úkonů žalobce lze jednoznačně a bez jakýchkoli pochybností učinit závěr, že žalobce předmětné zboží skladoval. Z výše citovaného odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že s tímto rozpor se žalovaný dostatečně nevypořádal, ačkoli žalobce v rámci odvolání na tento rozpor upozorňoval (citované tvrzení žalovaného, že žalobce převzal tabákové výrobky potvrzením nákladního listu CMR a započal vykládku kamionu svým zaměstnancem, neobstojí z důvodů uvedených v tomto bodě b) části 1) výše), přičemž je tak zřejmé, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spisovém materiálu, příp. je s ním v rozporu, ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s.

4) „Byť odvolatel ve svém odvolání tvrdí, že dvojí zdanění považuje za prokázané, je nucen odvolací orgán konstatovat, že šetřením celního úřadu se taková skutečnost neprokázala a rovněž navrhovaný důkaz odvolatele odvolacímu orgánu ve „Vyjádření daňového subjektu k výzvě Generálního ředitelství cel čj. 3978-4/2015-900000-304.6 ze dne 13. 5. 2015“, a sice dopisy společnosti Vimpex ze dne 4. 1., 9. 3., 7. 1., 29. 6. (2x) roku 2012, takovou skutečnost neprokazují. Bylo pouze zjištěno u maďarských celníků, že společnost Vimpex (oprávněný příjemce) odstranil z tabákových výrobků tabákové nálepky a po zničení těchto nálepek měl povinnost zaplatit spotřební daň. Zda tak Vimpex učinil, uvedeno není.“ (viz napadené rozhodnutí – str. 18) V dopisu společnosti Vimpex ze dne 4.1.2012 je na str. 1 mj. uvedeno, že „pro Vaše potřeby jsme dokladovali, že zboží bylo vypravené s dodržením všech předpisů a zákonů, po úhradě daně v Maďarsku, tj. nikoli v rámci pozastaveného řízení“. V dopisu společnosti Vimpex ze dne 19.3.2012 je na str. 2 mj. uvedeno, že „...nemůže dojít ani k vrácení již uhrazené spotřební daně a daně z přidané hodnoty, což by znamenalo tak významnou škodu, která by pro naši společnost mohla být likvidační“. V dopisu společnosti Vimpex ze dne 29.6.2012 je na str. 2 mj. uvedeno, že „... a tak z hlediska dříve uhrazené spotřební daně a DPH naše společnost neutrpí žádnou újmu“. V dalším dopisu společnosti Vimpex ze dne 29.6.2012 je na str. 2 mj. uvedeno, že „... tím naši společnost nezatíží ztráta ve formě již předtím zaplacené spotřební daně a DPH“. V dopisu společnosti Vimpex ze dne 7.2.2012 je na str. 2 mj. uvedeno, že „k dovozu došlo s maďarským tabákovými kolkami nalepenými v členské zemi Unie poté, co spotřební daň i DPH byly pokaždé uhrazeny, což dokládám přiloženým rozhodnutím o daňové povinnosti vystaveným celnímu orgánem, dále výpisem z běžného bankovního účtu dokládajícím, že k úhradě skutečně došlo.“ Žalobce je přesvědčen, že z citovaných pasáží a příloh dopisů společnosti Vimpex vyplývá, že k úhradě daně v Maďarsku došlo, přestože žalovaný tvrdí opak. Současně žalobce na základě prvoinstančního rozhodnutí uhradil vyměřenou spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 5.926.072 Kč. V řízení tedy bylo prokázáno, že došlo k dvojímu zdanění. Skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí (tj. že nebylo prokázáno, že by došlo k dvojímu zdanění), nemá oporu ve spisovém materiálu, příp. je s ním v rozporu, ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. Navíc výše citovaný způsob, jakým žalovaný vyhodnotil obsah dopisů společnosti Vimpex, je dle názoru žalobce v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) a též

porušením povinnosti žalovaného dle § 92 odst. 2 daňového řádu (zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji), v důsledku čehož došlo k zatížení daňového řízení vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. Toto porušení daňového řádu mělo za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť liberujícím důvodem bylo, že se jedná o výrobky zdaněné.

V části kapitoly „IV. Žalobní body“ uvozené slovy „c) vady řízení spočívající v podstatném porušení ustanovení o řízení“ žalobce uvedl následující: 1) Žalobce za účelem objasnění jeho úkonů ve vztahu k předmětnému zboží, resp. situace v okamžiku zahájení kontroly značení tabákových výrobků ze strany Celního úřadu Karlovy Vary požadoval provedení výslechu paní E.B. (jak již uvedl výše), pana M.K. a rovněž tak řidiče nákladního automobilu IVECO RZ č. ... a návěsu RZ č. ... tj. p. I.K., případně dalších zaměstnanců žalobce, nepovedou-li tyto svědecké výpovědi k odstranění rozporů (viz odvolání žalobce). Provedení svědecké výpovědi maďarského řidiče považoval žalobce za klíčové i pro účely prokázání, že nevyložené zboží bylo po celou dobu v jeho faktickém držení (dispozici) a mohl s ním nakládat plně dle svého uvážení; jak již bylo uvedeno výše, Celní úřad Karlovy Vary neměl pochybnosti o tom, že předmětné zboží bylo ve faktickém držení žalobce, a odkázal přitom obecně na obsah spisu, nicméně některé listiny ve spisu svědčí o opaku. Žalobci bylo vyhověno ohledně návrhu na výslech svědkyně paní E.B. (protokol č.j. 6860-6/2013-540000-11 ze dne 12.3.2013) s tím, že závěry, které z tohoto výslechu vyplynuly, ač byly pro posouzení zásadní, byly ze strany žalovaného zcela ignorovány, resp. byly jím bezdůvodně přijaty závěry zcela opačné (k tomu se žalobce podrobněji vyjádřil na několika místech v této žalobě). Teprve na základě rozsudku zdejšího soudu č.j. 57 A f 29/2013-85 ze dne 4.6.2014 pak žalovaný doplnil podklady pro rozhodnutí o protokol ze dne 2.9.2013 o výslechu maďarského řidiče kamionu p. I.K. Ohledně obstarání a důkazní váhy tohoto protokolu však panují, již vzhledem k datu jeho vzniku, důvodné pochybnosti (k tomu podrobněji viz část 2) tohoto bodu c) níže). Ve svém vyjádření ze dne 21.5.2015 k výzvě Generálního ředitelství cel č.j. 3978- 4/2015-900000-304.6 ze dne 13.5.2015 k vyjádření k podkladům rozhodnutí, příp. k jejich doplnění, žalobce opětovně navrhl výslech svědka p. M.K., a to za účelem prokázání jiných skutečností, než ohledně nichž byl dosud p. M.K. vyslechnut, a sice že k orazítkování a podpisu CMR dokumentu došlo teprve k pokynu pracovníků Celního úřadu Karlovy Vary po uskladnění předmětného zboží, které též proběhlo na základě jejich pokynu, a k prokázání skutečností s tím souvisejících. Přestože měl tento výslech objasnit skutečnosti zcela zásadní pro rozhodnutí žalovaného, návrhu na tento výslech žalovaný nevyhověl, přičemž dokonce toto nevyhovění ani nijak nezdůvodnil. Ostatním výše zmíněným důkazním návrhům žalobce vyhověno nebylo, aniž by toto nevyhovění žalovaný jakkoli zdůvodnil. Popsaným jednáním, tedy tím, že v napadeném rozhodnutí žalovaný neuvedl informaci o tom, jak se vypořádal se zmíněnými návrhy a námitkami uplatněnými žalobcem, porušil žalovaný přinejmenším svou povinnost dle § 102 odst. 3 daňového řádu, v důsledku čehož došlo k zatížení daňového řízení vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. (toto porušení daňového řádu mělo za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí). 2) Maďarský řidič kamionu p. I.K. měl být na návrh žalobce vyslechnut ohledně skutečností nastalých v areálu žalobce v Dalovicích dne 27.10.2011, rozhodných pro posouzení otázky, kdo „fakticky ovládal“ předmětné zboží, která je jednou ze zásadních otázek pro učinění závěru, zda žalobce v posuzovaném případě byl či nebyl plátcem spotřební daně. Provedení takového výslechu navrhl žalobce již počátkem prosince 2012 v rámci odvolání (viz str. 9). Přesto byl tento výslech proveden až 2.9.2013. Maďarský řidič kamionu p. I.K. byl tedy o rozhodných skutečnostech vyslechnut až téměř 2 roky poté, co tyto skutečnosti nastaly. Jak žalobce sdělil žalovanému již ve svém vyjádření ze

dne 21.5.2015 k výzvě žalovaného č.j. 3978-4/2015-900000-304.6 ze dne 13.5.2015 k vyjádření k podkladům rozhodnutí, příp. k jejich doplnění, žalobce měl a má důvodné pochybnosti o důkazní váze, resp. o věrohodnosti obsahu tohoto výsledku, a to právě s ohledem na zmíněný téměř dvouletý časový odstup mezi dnem, kdy rozhodné skutečnosti nastaly (27.10.2011) a dnem, kdy o těchto rozhodných skutečnostech byl maďarský řidič kamionu p. I.K. vyslechnut (2.9.2013). Žalobce je přesvědčen, že žalovaný měl zmíněný časový odstup zohlednit zejména v rámci plnění své povinnosti dle § 8 odst. 1 daňového řádu, zejména pokud jde o povinnost žalovaného při posuzování důkazů přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žalovaný tak ovšem neučinil a předmětný výsledek bez dalšího použil jako podklad pro své napadené rozhodnutí, čímž dle žalobce zatížil daňové řízení vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., neboť se dopustil podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem (přinejmenším § 8 odst. 1 daňového řádu), což mělo za následek vydání nezákonného rozhodnutí o věci samé - napadeného rozhodnutí. Toto pochybení žalovaného je navíc umocněno tím, že zmíněný časový odstup žalovaný nezohlednil ani přes upozornění (námitku) žalobce a tím, že se s tímto žalobcovým upozorněním žalovaný dostatečně nevypořádal (v rámci napadeného rozhodnutí ani jinde), čímž též porušil svou povinnost dle § 102 odst. 3 daňového řádu (viz též výše). Žalobce se o existenci předmětného výsledku dozvěděl až dne 23.4.2015, kdy mu byla doručena výzva žalovaného č.j. 3978-3/2015-900000-304.6 ze dne 23.4.2015 k seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy dle § 115 odst. 2 daňového řádu, přičemž jednou z příloh této výzvy byl právě protokol ze dne 2.9.2013 o předmětném výsledku (druhou přílohou byl doklad CMR č. 212752). Žalobce se tedy o existenci předmětného výsledku dozvěděl až více než 1,5 roku poté, co byl tento výsledek proveden, a současně téměř 3,5 roku poté, co nastaly skutečnosti, ohledně nichž byl výsledek proveden. V takové situaci se tak pro žalobce stalo prakticky nemožným dohledávat (další) důkazní prostředky obsahující takové informace, které by potvrdily či vyvrátily informace obsažené v tomto výsledku. Jak žalobce sdělil žalovanému již ve svém vyjádření ze dne 21.5.2015 k výzvě žalovaného č.j. 3978-4/2015-900000-304.6 ze dne 13.5.2015 k vyjádření k podkladům rozhodnutí, příp. k jejich doplnění, při použití předmětného výsledku jako podkladu pro vydání rozhodnutí žalovaného by tak dle názoru žalobce byla výrazně omezena jeho možnost se (kvalifikovaně) vyjádřit ke všem prováděným důkazům, přičemž tato možnost je mj. součástí jemu ústavně garantovaného práva na spravedlivý proces dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, jak opakovaně judikoval i Ústavní soud České republiky. Žalobce je přesvědčen, že žalovaný se měl zmíněným omezením možnosti (práva) žalobce se (kvalifikovaně) vyjádřit ke všem prováděným důkazům zabývat, a to i v rámci plnění své povinnosti dle § 6 odst. 3 daňového řádu, zejména pokud jde o povinnost žalovaného umožnit žalobci uplatňovat jeho práva, tedy i práva vyjádřit se (kvalifikovaně) ke všem prováděným důkazům. Žalovaný tak ovšem neučinil a předmětný výsledek bez dalšího použil jako podklad pro své napadené rozhodnutí, čímž dle žalobce zatížil daňové řízení vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., neboť se dopustil podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem (přinejmenším § 6 odst. 3 daňového řádu) a dále též ústavně garantovaného práva žalobce na spravedlivý proces dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, což mělo za následek vydání nezákonného rozhodnutí o věci samé - napadeného rozhodnutí. Toto pochybení žalovaného je navíc umocněno tím, že zmíněným omezením možnosti žalobce se (kvalifikovaně) vyjádřit ke všem prováděným důkazům se žalovaný nezabýval ani přes upozornění (námitku) žalobce a tím, že se s tímto žalobcovým upozorněním žalovaný dostatečně nevypořádal (v rámci napadeného rozhodnutí ani jinde), čímž též porušil svou povinnost dle § 102 odst. 3 daňového řádu (viz

těž výše). Předmětný výsledek dne 2.9.2013 provedlo maďarské Celní a daňové ředitelství Národní celní a daňové stráž, nikoli tedy žalovaný, a to v Maďarsku, přičemž z protokolu o tomto výsledku ani nevyplývá, že by při jeho provádění byl přítomen některý z pracovníků žalovaného. Žalobce nebyl při provádění tohoto výsledku přítomen ani nebyl o jeho provádění vyrozuměn. Na str. 18 svého rozsudku č.j. 57 Af 29/2013-85 ze dne 4.6.2014, jímž bylo zrušeno (původní) rozhodnutí žalovaného č.j. 945-2/2013-900000-304.6 ze dne 11.4.2013 o odvolání žalobce a věc mu vrácena k dalšímu řízení, zdejší soud mj. uvedl: „*Pokud tak žalovaný učinil a žalobce k prokázání otázky, kdo „fakticky ovládal“ předmětné zboží, navrhl výsledek řidiče kamionu, bylo povinností správních orgánů také tento výsledek provést, neboť tento výsledek mohl potvrdit či vyvrátit tvrzení žalobce o tom, že zboží bylo stále v dispozici společnosti Vimpex Tobacco Kft.*“ Dle názoru žalobce prostřednictvím citovaného a zároveň tím, že věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení, zdejší soud požaduje, aby právě žalovaný provedl v dalším řízení výsledek maďarského řidiče kamionu p. I.K., a to v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu, včetně § 96 odst. 5 daňového řádu, dle něhož má daňový subjekt právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností, s tím, že o provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení. Jak žalobce sdělil žalovanému již ve svém vyjádření ze dne 21.5.2015 k výzvě žalovaného č.j. 3978-4/2015-900000-304.6 ze dne 13.5.2015 k vyjádření k podkladům rozhodnutí, příp. k jejich doplnění, předmětný výsledek provedený dne 2.9.2013 maďarským Celním a daňovým ředitelstvím Národní celní a daňové stráž bez přítomnosti pracovníka žalovaného i bez přítomnosti žalobce, který nebyl o provádění tohoto výsledku ani vyrozuměn, v žádném ohledu nesplnil výše popsany požadavek zdejšího soudu. Navíc skutečnost, že při provádění tohoto výsledku nebyl přítomen žalobce ani nebyl o jeho provádění vyrozuměn, představuje porušení jeho práva na spravedlivý proces dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (viz též výše). Žalobce je přesvědčen, že žalovaný měl skutečnosti popsané v předchozím odstavci zohlednit, a to i s ohledem na dikci § 96 odst. 5 daňového řádu (viz výše). Žalovaný tak ovšem neučinil a předmětný výsledek bez dalšího použil jako podklad pro své napadené rozhodnutí, čímž dle žalobce zatížil daňové řízení vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., neboť se dopustil podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem (přínejméně § 96 odst. 5 daňového řádu) a dále též ústavně garantovaného práva žalobce na spravedlivý proces dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, což mělo za následek vydání nezákonného rozhodnutí o věci samé - napadeného rozhodnutí. Toto pochybení žalovaného je navíc umocněno tím, že dané skutečnosti nezohlednil ani přes upozornění (námitku) žalobce a tím, že se s tímto žalobcovým upozorněním žalovaný dostatečně nevypořádal (v rámci napadeného rozhodnutí ani jinde), čímž též porušil svou povinnost dle § 102 odst. 3 daňového řádu (viz též výše). Dalším aspektem tohoto pochybení žalovaného je skutečnost, že žalovaný nesplnil požadavek zdejšího soudu specifikovaný v jeho rozsudku č.j. 57 Af 29/2013-85 ze dne 4.6.2014 na provedení výsledku maďarského řidiče kamionu, čímž žalovaný porušil § 78 odst. 5 s.ř.s. Žalobce již ve svém vyjádření ze dne 21.5.2015 k výzvě žalovaného č.j. 3978-4/2015-900000-304.6 ze dne 13.5.2015 k vyjádření k podkladům rozhodnutí, příp. k jejich doplnění, upozornil žalovaného na nepřipustný sugestivní charakter otázek kladených v průběhu předmětného výsledku, navádějící k závěru, že probíhala „*vykládka*“ předmětného zboží. Žalobce v průběhu řízení (daňového i následného soudního) opakovaně zdůrazňoval, že žádná „*vykládka*“ předmětného zboží neprobíhala a bylo vyloženo pouze množství zboží nezbytné k provedení kontroly (viz např. svědecká výpověď paní E.B. zaznamenaná v protokolu č.j. 6860-6/2013-540000-11 ze dne 12.3.2013 nebo svědecká výpověď pana M.K. zaznamenaná v

protokolu č.j. 2222-18/2012-086100-021 ze dne 17.4.2012, které jsou založeny v daňovém spisu). Přesto žalovaný předmětný výsledek bez dalšího použil jako podklad pro své napadené rozhodnutí, přičemž s žalobcovým upozorněním na zmíněný nepřipustný sugestivní charakter otázek se žalovaný nijak nevypořádal (v rámci napadeného rozhodnutí ani jinde), čímž porušil svou povinnost dle § 102 odst. 3 daňového řádu (viz též výše). Žalobce se domnívá, že jím shora popsané okolnosti týkající se provedení předmětného výsledku dne 2.9.2013 mohly mít ve svém souhrnu za následek nepoužitelnost tohoto výsledku jako důkazního prostředku v proběhnuvším řízení před žalovaným. Přestože na tyto okolnosti žalobce upozornil žalovaného, žalovaný předmětný výsledek bez dalšího použil jako podklad pro své napadené rozhodnutí, přičemž s žalobcovým upozorněním na tyto okolnosti se žalovaný nijak nevypořádal (v rámci napadeného rozhodnutí ani jinde), čímž též porušil svou povinnost dle § 102 odst. 3 daňového řádu (viz též výše). Tím žalovaný zatížil daňové řízení vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., neboť se dopustil podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem (přínejmenším § 6 odst. 3, § 8 odst. 1, § 96 odst. 5 a § 102 odst. 3 daňového řádu - viz též výše) a dále též ústavně garantovaného práva žalobce na spravedlivý proces dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, což mělo za následek vydání nezákonného rozhodnutí o věci samé - napadeného rozhodnutí.

3) Žalovaný ve své výzvě č.j. 3978-4/2015-900000-304.6 ze dne 13.5.2015 k vyjádření k podkladům rozhodnutí, příp. k jejich doplnění, i ve své předcházející výzvě č.j. 3978- 3/2015-900000-304.6 ze dne 23.4.2015 k seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které byly adresovány žalobci, odkázal na § 115 odst. 2 daňového řádu. Toto ustanovení zní následovně: *„Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“* Odborná literatura (komentář ASPI) k tomuto ustanovení uvádí: *„Pokud jde o doplňované dokazování, má nově správní orgán povinnost, dříve než vydá rozhodnutí, daňový subjekt seznámit se zjištěnými novými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a musí mu poskytnout lhůtu, ve které se k nim může vyjádřit. Z takto formulované povinnosti vyplývá, že jej musí seznámit nejen s tím, jaké důkazní prostředky byly provedeny, ale zároveň s tím, které z nich osvědčil jako důkazy, tedy se svými závěry, které z nich dovozuje. Toto seznámení tak je jakýmsi „předběžným odůvodněním“ rozhodnutí, které odvolací orgán hodlá následně vydat. Obdobně musí odvolací orgán postupovat, pokud hodlá své rozhodnutí postavit na právním názoru odlišném od právního názoru správce daně prvního stupně, a který ovlivní rozhodnutí o odvolání v neprospěch odvolatele. Seznámení musí být provedeno jasně, srozumitelně a především konkrétně. Musí tedy obsahovat nejen uvedení konkrétních provedených důkazů, ale především jejich hodnocení, která z nich jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti lze dovodit pro zjištění skutkového stavu. Tuto povinnost odvolací orgán nesplní, pokud by pouze souhrnně odkázal na provedené důkazy a popsal nová skutková zjištění, aniž by ze seznámení byla patrna hodnotící úvaha odvolacího orgánu o provedených důkazech. Seznamovací povinnost se vztahuje na všechna nová skutková zjištění, která mají vliv na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí. Odvolací orgán si proto nemůže vybrat jen některá skutková zjištění, která považuje za podstatná, a ta méně významná ponechat až do odůvodnění rozhodnutí o odvolání; v takovém případě by svoji zákonnou seznamovací povinnost řádně nesplnil a zatížil by odvolací řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost následného rozhodnutí o odvolání. Totéž platí i o uvedení a všech*

důkazů, která měla vliv na utváření nových skutkových zjištění.“ Obsah výše zmíněných dvou výzev je z hlediska citovaného zákonného ustanovení zcela nedostačující, neboť jejich prostřednictvím žalovaný pouze informoval žalobce o doplnění správního (daňového) spisu o protokol ze dne 2.9.2013 o výsledku maďarského řidiče kamionu p. I.K., a o doklad CMR č. 212752 a o své připravenosti vydat rozhodnutí ve věci, již však mj. neuvedl, které z těchto dokumentů osvědčil za důkazy a k prokázání jakých skutečností. Svou seznamovací povinnost dle § 115 odst. 2 daňového řádu ohledně těchto dvou dokumentů žalovaný nesplnil ani jinak. Tím žalovaný zatížil daňové řízení vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., neboť se dopustil podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem (přínejmenším § 115 odst. 2 daňového řádu), což mělo za následek vydání nezákonného rozhodnutí o věci samé - napadeného rozhodnutí. Toto pochybení žalovaného je navíc umocněno tím, že na výše popsané nedostatky obou výzev žalobce upozornil žalovaného již ve svém vyjádření k druhé z těchto výzev (vyjádření žalobce ze dne 21.5.2015 k výzvě žalovaného č.j. 3978-4/2015-900000-304.6 ze dne 13.5.2015 k vyjádření k podkladům rozhodnutí, příp. k jejich doplnění), a přesto žalovaný tyto nedostatky neodstranil ani se s tímto žalobcovým upozorněním (námitkou) dostatečně nevypořádal (v rámci napadeného rozhodnutí ani jinde), čímž též porušil svou povinnost dle § 102 odst. 3 daňového řádu (viz též výše). V této souvislosti žalobce upozorňuje, že zdejší soud ve výše zmiňovaném rozsudku č.j. 57 Af 29/2013-85 ze dne 4.6.2014 požadoval, aby se žalovaný vypořádal s námitkou žalobce a jeho návrhy ohledně dvojího zdanění (str. 19). Žalobce k prokázání, že k dvojímu zdanění v posuzovaném případě došlo, navrhoval již v průběhu daňového řízení provést důkazy dopisy společnosti VimpeX Celnímu úřadu Karlovy Vary ze dne 4.1.2012, 19.3.2012, 7.2.2012, 29.6.2012 (2x); tyto dopisy jsou součástí správního (daňového) spisu. Žalovaný však v žádné z výše zmíněných dvou výzev ani jinde dostatečně neuvedl, jak se s popsaným požadavkem zdejšího soudu ohledně námítky dvojího zdanění a souvisejících důkazních návrhů žalobce vypořádal, neboť mj. neuvedl, zda některé z těchto dokumentů (dopisů společnosti VimpeX) osvědčil za důkazy a k prokázání jakých skutečností. Tato skutečnost má mj. za následek, že ani v souvislosti s tímto požadavkem zdejšího soudu nesplnil žalovaný seznamovací povinnost dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Tím žalovaný zatížil daňové řízení vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., neboť se dopustil podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem (přínejmenším § 115 odst. 2 daňového řádu), což mělo za následek vydání nezákonného rozhodnutí o věci samé - napadené rozhodnutí. Toto pochybení žalovaného je navíc umocněno tím, že na výše popsané nedostatky obou výzev žalobce upozornil žalovaného již ve svém vyjádření k druhé z těchto výzev (vyjádření žalobce ze dne 21.5.2015 k výzvě žalovaného č.j. 3978-4/2015-900000-304.6 ze dne 13.5.2015 k vyjádření k podkladům rozhodnutí, příp. k jejich doplnění), a přesto žalovaný tyto nedostatky neodstranil ani se s tímto žalobcovým upozorněním dostatečně nevypořádal (v rámci napadeného rozhodnutí ani jinde), čímž též porušil svou povinnost dle § 102 odst. 3 daňového řádu (viz též výše). Dalším aspektem tohoto pochybení je, že nesplněním požadavku zdejšího soudu specifikovaného v jeho rozsudku č.j. 57 Af 29/2013-85 ze dne 4.6.2014 na vypořádání námítky dvojího zdanění a souvisejících důkazních návrhů žalobce se žalovaný dopustil porušení § 78 odst. 5 s.ř.s. 4) (Původní) rozhodnutí žalovaného č.j. 945-2/2013-900000-304.6. ze dne 11.4.2013 o odvolání žalobce bylo žalobci doručeno dne 12.4.2013, čímž došlo k pravomocnému ukončení daňového řízení. Následující žaloba proti tomuto rozhodnutí byla zdejšímu soudu doručena dne 12.6.2013, čímž bylo zahájeno řízení soudní. O této žalobě bylo rozhodnuto výše zmiňovaným rozsudkem zdejšího soudu č.j. 57 Af 29/2013-85 ze dne 4.6.2014, čímž se věc vrátila opět do fáze řízení daňového. Výslech

maďarského řidiče kamionu p. I.K. byl však proveden v mezidobí, dne 2.9.2013, kdy daňové řízení bylo pravomocně ukončeno a probíhalo soudní řízení. Pokud by žalovaný založil protokol o předmětném výsledku ze dne 2.9.2013 do daňového spisu, resp. obstaral-li by si žalovaný tento protokol v době, kdy daňové řízení bylo pravomocně skončeno (např. právě kolem dne 2.9.2013, kdy byl výsledek proveden), mohlo by dle názoru žalobce dojít k porušení zákona. Obstarávání podkladů pro vydání rozhodnutí v řízení v době, kdy je toto řízení pravomocně ukončeno, je totiž z hlediska daňových předpisů přinejmenším v rozporu se zásadou hospodárnosti ve smyslu § 7 odst. 2 daňového řádu. Navíc, pokud by žalovaný založil protokol o předmětném výsledku ze dne 2.9.2013 do daňového spisu, resp. obstaral-li by si žalovaný tento protokol v době, kdy probíhalo řízení před zdejšími soudem (např. opět právě kolem dne 2.9.2013, kdy byl výsledek proveden), mohlo by dle názoru žalobce dojít též k porušení § 74 odst. 1 s.ř.s., dle něhož platí, že správní orgán je povinen předložit soudu, který rozhoduje o (správní) žalobě správní spis, tedy dle názoru žalobce všechny dokumenty jej tvořící, i ty, které si správní orgán v dané věci obstaral poté, co správní spis předložil soudu, a naopak není oprávněn si takové dokumenty založit tzv. „do šuplíku“ pro případ, kdy by rozhodnutí soudu pro něj nebylo příznivé (k čemuž v posuzovaném případě došlo). Žalovaný však podle všeho protokol o předmětném výsledku zdejšímu soudu rozhodujícímu o žalobě proti (původnímu) rozhodnutí žalovaného č.j. 945-2/2013-900000-304.6. ze dne 11.4.2013 o odvolání žalobce nepředložil, což vyplývá mj. též z dikce rozsudku zdejšího soudu č.j. 57 Af 29/2013-85 ze dne 4.6.2014. Vzhledem k tomu, že předmětný výsledek byl proveden dne 2.9.2013, má žalobce výše popsané pochybnosti o zákonnosti postupu žalovaného při založení protokolu o předmětném výsledku do daňového spisu, resp. při obstarávání tohoto protokolu (možné porušení § 7 odst. 2 daňového řádu), a dále při plnění povinnosti předložit daňový spis soudu rozhodujícímu o žalobě (možné porušení § 74 odst. 1 s.ř.s.). Tyto pochybnosti žalovaný nerozptýlil ani v rámci napadeného rozhodnutí, kdy na str. 19 tohoto rozhodnutí žalovaný pouze uvedl, kdo o předmětný výsledek požádal a kdo jej následně obdržel, již však například nevysvětlil, kdy si jej obstaral. Vypořádání se s těmito pochybnostmi je nezbytné pro zodpovězení otázky, zda předmětný výsledek, který byl jedním ze zásadních podkladů pro napadené rozhodnutí, není nepřípustným (a tudíž nepoužitelným) důkazem.

V části kapitoly „IV. Žalobní body“ uvozené slovy „d) další důvody nezákonnosti rozhodnutí a další vady řízení“ žalobce uvedl, že z judikatury zmiňované v bodě a) výše mj. vyplývá, že účelem příslušných ustanovení zákona o spotřebních daních je zatížit spotřební daní primárně osobu, která se neoprávněného skladování neznačených tabákových výrobků dopustila. Žalobce je přesvědčen, že Celní úřad Karlovy Vary ani žalovaný se nevypořádali po právu s opakovanou námitkou žalobce, že plátcem daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních mohla být v daném případě společnost VimpeX, resp. nevypořádali se s předloženými důkazními prostředky a skutkovými okolnostmi svědčícími tomu, že plátcem daně s povinností přiznat a zaplatit daň byla společnost VimpeX. Tím se žalovaný dopustil přinejmenším porušení své povinnosti vyplývající pro něj z § 102 odst. 3 daňového řádu (viz též bod c) výše). Ostatně, jak již bylo zmíněno výše, zdejší soud ve svém rozsudku č.j. 57 Af 29/2013-85 ze dne 4.6.2014 uvedl, že „vzhledem k tomu, že předmětné zboží dopravovala společnost VimpeX Tobacco Kft., byla ona plátcem daně, a to až do okamžiku, kdy předmětné zboží bylo předáno do dispozice žalobce. Pokud by k takovému předání nedošlo, nebylo by možné žalobce za plátce daně považovat.“. Dále zdejší soud v tomto rozsudku uvedl, že „... pokud by bylo prokázáno, že předmětné zboží „fakticky

ovládala“ společnost Vimpex Tobacco Kft., nemohl by být žalobce považován za plátce spotřební daně.“. Žalobce je přesvědčen, že bez posouzení relevantních skutkových okolností (na něž žalobce opakovaně poukazoval v průběhu daňového řízení - viz jejich shrnutí v čl. III. této žaloby), a které Celní úřad Karlovy Vary označil jako irelevantní pro danou věc, resp. bez odstranění rozporů týkajících se zejména skutkového stavu na místě, v areálu žalobce, v okamžiku zahájení kontroly značení tabákových výrobků (které rovněž Celní úřad Karlovy Vary označil za irelevantní) není možné učinit kvalifikovaný právní závěr, koho je nutno v daném případě považovat za skladovatele, resp. plátce daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. S uvedenými námitkami žalobce se dostatečným způsobem nevypořádal ani žalovaný v rámci řízení o odvolání žalobce, a to ani v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí (čímž žalovaný porušil přinejmenším svou povinnost vyplývající pro něj z § 102 odst. 3 daňového řádu - viz též bod c) výše), kde se navzdory skutečností vyplývajícím ze správního spisu a navzdory výše citovanému závaznému právnímu názoru zdejšího soudu omezil na nepravdivé tvrzení, že žalobce byl osobou, která skladovala kvalifikovaným způsobem, tzn., že žalovaný i na tomto místě vychází ze své nesprávné skutkové verze případu, která nemá oporu ve spisovém materiálu (§ 76 odst. 1 písm. b) s.r.s.). Žalobce je přesvědčen, že při řádném zhodnocení všech relevantních a skutkových okolností (včetně těch zmíněných v čl. III. této žaloby) a aplikaci výše zmiňovaných závěrů judikatury a výše citovaného závazného právního názoru zdejšího soudu je v daném případě nutno považovat za plátce, resp. osobu s povinností přiznat a zaplatit daň společnost Vimpex, a to z titulu skladování předmětných výrobků ve svém dopravním prostředku (viz § 4 odst. 1 písm. f) ve spojení s § 115 odst. 4 a § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních), a to i přes doplnění dokazování žalovaným o protokol č. 2060950965 ze dne 2.9.2013 o výsledku maďarského řidiče kamionu p. I.K. a o dokument CMR č. 212752. Žalobce neměl jakýkoli úmysl s předmětnými výrobky jakkoli nakládat či je přemístit a uchovat, či je zajistit před znehodnocením. Skutečnost, že došlo k vjezdu předmětného nákladního automobilu do jeho areálu a vyložení malého množství zboží souvisí jednak s objektivními okolnostmi (umístění areálu a dopravní řešení), jednak je odrazem standardních přijímacích a kontrolních procesů žalobce. Jak již bylo rozebráno v čl. III. této žaloby, jednalo se o zásilku očekávanou, od dlouhodobého obchodního partnera a žalobce byl s přihlédnutím ke všem okolnostem v dobré víře, že je plně v souladu s právními předpisy. Žalobce neměl objektivně žádnou jinou možnost (do převzetí dokladů a provedení prvotní kontroly zásilky) zjistit a posoudit, o jaké vybrané výrobky se (z pohledu jejich daňového režimu) jedná (např. tím, že jsou dopravovány na zjednodušený průvodní doklad, zda jsou opatřeny českou tabákovou nálepkou či nikoli). Jakmile u žalobce vznikly po těchto úkonech pochybnosti, jeho veškerý následný postup svědčí o jeho jednoznačné snaze zboží nepřevzít ani s ním jakkoli nemanipulovat do okamžiku, než bude postaveno najisto, že mu manipulací se zbožím, jeho převzetím a fyzickým uskladněním nevznikne újma, resp. nedojde z jeho strany k porušení zákona o spotřebních daních či jiných právních předpisů (proto se žalobce vydal věc řešit na Celní úřad Karlovy Vary). V opačném případě by žalobce měl mj. bezesporu dostatek času (od okamžiku příjezdu kamionu do jeho areálu do příjezdu kontrolorů z celního úřadu) vykládku provést a zboží umístit do svých standardních skladovacích prostor; rovněž by vyplnil i zjednodušený průvodní doklad SAD či potvrdil dodací list, což neučinil. Z fotodokumentace pořízené při provádění kontroly značení tabákových výrobků (která je součástí správního spisu) je patrné, že se téměř veškeré zboží nacházelo stále v nákladovém prostoru kamionu (viz zejména fotografie DSCN6280.JPG pořízená bezprostředně po zahájení kontroly v 12:45). Žalobce je přesvědčen, že ze skutkových okolností je seznatelné, že bezprostřední vztah k předmětnému

zboží měla společnost Vimpex a žalobce projevil jednoznačnou vůli se zbožím žádným způsobem nenakládat či ho jakkoli ovládat; naopak společnost Vimpex považuje předmětné zboží po celou dobu za své vlastnictví, ke zboží se hlásí a s Celním úřadem Karlovy Vary v tomto smyslu komunikuje. Je nutno rovněž poukázat na skutečnost, že poté, co žalobce po prověření zásilky nabyl podezření, že se jedná o výrobky, které mohou být na daňovém území České republiky považovány za neznačené a zahájil (prostřednictvím svého zástupce - celní deklarantky) jednání s Celním úřadem Karlovy Vary, neměl žádnou jinou možnost, jak se k předmětnému zboží zachovat, tj. nemohl jednat jinak, než předmětný kamion ponechat ve svých manipulačních prostorách a vyčkávat příjezdu pracovníků Celního úřadu Karlovy Vary. V situaci, kdy žalobce oznámil Celnímu úřadu Karlovy Vary přítomnost takovýchto výrobků ve své provozovně, je přítomen vlastník těchto výrobků a s přihlédnutím ke všem okolnostem je to i osoba, která se zjevně dopustila porušení tuzemských právních předpisů přepravou a skladováním předmětných výrobků, nelze dovozovat, že negativní důsledky tohoto jednání mají stíhat žalobce. Při aplikaci závěrů Celního úřadu Karlovy Vary bychom dospěli k absurdnímu závěru, že pokud by žalobce po zjištění, že se může jednat o nezdaněné výrobky, vykázal přepravce ze svých prostor a nečinil nic, byla by jeho důkazní pozice lepší než v situaci, kdy ponechal kamion ve svých prostorách a notifikoval Celní úřad Karlovy Vary. Celní úřad Karlovy Vary v rámci odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí v rozporu s právem upřednostnil skutkovou verzi vycházející zejména z obsahu Záznamu o kontrole značení tabákových výrobků č.j. 25118/2011-086100-024 ze dne 27.10.2011, kde se mj. uvádí, že bylo zjištěno, že předmětné zboží se v době příjezdu pracovníků Celního úřadu Karlovy Vary uskladovalo z kamionu do skladovacích prostor umístěných v areálu kontrolované osoby. Ze svědecké výpovědi paní E.B. ze dne 27.3.2012 (protokol č.j. 2222-16/2012-086100-021) i svědecké výpovědi pana M.K. (pořízené v jiném správním řízení - protokol o výpovědi svědka pana K. č.j. 2222-18/2012-086100-021 ze dne 17.4.2012) naopak vyplývá, že žádná vykládka zboží neprobíhala a bylo vyloženo pouze několik kusů za účelem kontroly, a to nikoli do skladovacích prostor žalobce. Jak již uvedl žalobce v odvolání, rovněž v tomto případě bylo na místě tyto rozpory odstranit dalším dokazováním a ne bez jakéhokoli zdůvodnění k obsahu svědeckých výpovědí nepřihlížet. V průběhu řízení o odvolání žalobce byla dne 12.3.2013 svědkyně E.B. opětovně vyslechnuta (protokol č.j. 6860-6/2013-540000-11), přičemž uvedla: „...poté co jsem se dozvěděla, že zboží došlo, dostavila jsem se ke kamionu. V té době se za účelem zkontrolování zboží kamion otvíral.“ a dále „Po té, co jsem zjistila, že by se nemělo nic dělat, volala jsem panu K., aby kamion nevykládali a nechali ho stát na místě.“ Touto svědeckou výpovědí ze dne 12.3.2013 byl zmíněný rozpor odstraněn ve prospěch verze tvrzené žalobcem, a to i navzdory tvrzení žalovaného na str. 9 napadeného rozhodnutí, že „...pan M.K., převzal doklady od tabákových výrobků, potvrdil převzetí zboží na CMR dokladu a zahájil vykládku kamionu“. S citovaným tvrzením žalovaného totiž nelze v žádném ohledu souhlasit, jak žalobce podrobněji rozvedl již ve svém vyjádření ze dne 21.5.2015 k výzvě Generálního ředitelství cel č.j. 3978-4/2015-900000-304.6 ze dne 13.5.2015 k vyjádření k podkladům rozhodnutí, příp. k jejich doplnění, a dále též výše v části 1) bodu b) výše. Citovaným tvrzením se žalovaný opakovaně snaží navodit mylný dojem, že po potvrzení převzetí zboží na CMR dokladu byla zahájena vykládka kamionu. Žalobce opětovně zdůrazňuje, že k orazítkování a podepsání CMR dokladu p. M.K., přistoupil až na pokyn pracovníků Celního úřadu Karlovy Vary po uskladnění předmětného zboží, které též proběhlo na základě jejich pokynu. Toto orazítkování a podepsání tedy nepředstavuje projev vůle směřující k potvrzení převzetí předmětného zboží, nýbrž pouze splnění pokynu pracovníků Celního úřadu Karlovy Vary. Stejně tak žalobce opětovně zdůrazňuje, že

v posuzovaném případě nebyla vykládka kamionu vůbec zahájena a že probíhala pouze kontrola předmětného zboží; z obsahu výsledku maďarského řidiče kamionu p. I.K., o který žalovaný své tvrzení opírá, totiž v žádném případě nevyplyvá, že by žalobce zahájil vykládku kamionu, resp. z něj dokonce vyplývá, že žádná vykládka kamionu neprobíhala. Aniž by tím bylo dotčeno výše uvedené, ani žalovaným naznačená časová posloupnost (potvrzení převzetí zboží, poté jeho vykládka) nevyplyvá z žádného z důkazů. Naopak z obsahu výsledku maďarského řidiče kamionu p. I.K. vyplývá, že teprve poté, co bylo předmětné zboží (nikoli z vůle žalobce nýbrž) k pokynu pracovníků Celního úřadu Karlovy Vary uskladněno, obdržel tento řidič podepsaný CMR doklad (viz též citace z jeho odpovědi na str. 10 v části 1) bodu b) výše - např. *„Když skončili celníci, zpět jsem dostal pouze CMR dokument.“* nebo *„Podepsané CMR jsem dostal zpět, až celníci skončili.“* Ačkoli tak svědecká výpověď paní E.B. ze dne 12.3.2013 (protokol č.j. 6860- 6/2013-540000-11) potvrdila, že žádná vykládka zboží neprobíhala a bylo vyloženo pouze několik kusů za účelem kontroly, a to nikoli do skladovacích prostor žalobce, žalovaný tuto skutečnost zcela i přes opakované námitky žalobce ignoroval, a přiklonil se k opačnému závěru prezentovanému již Celním úřadem Karlovy Vary, a to aniž by pro takový příklon měl dostatečný podklad. Skutkový stav zjištěný žalovaným, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, je tudíž v rozporu se spisem, příp. v něm nemá oporu (§ 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s.). Na str. 9 napadeného rozhodnutí žalovaný dále uvádí, že *„v nyní posuzované věci byly neznačené tabákové výrobky nesporně nalezeny při kontrole značení tabákových výrobků prováděné Celním úřadem Karlovy Vary u odvolatele, v jeho zabezpečeném areálu, převzaty (potvrzení převzetí zboží v odst. 24 CMR dokladu) a uskladňovány z kamionu do jeho skladovacích prostor jeho zaměstnancem M.K. (list CMR dokladu, svědecká výpověď řidiče kamionu, svědecká výpověď M.K. Záznam o kontrole značení tabákových výrobků).“*. Citované tvrzení žalovaného o převzetí tabákových výrobků žalobcem nemá oporu ve spisovém materiálu, resp. je s ním v rozporu, jak již výše žalobce podrobně rozvedl. Citované tvrzení, že tabákové výrobky byly uskladňovány z kamionu do skladovacích prostor žalobce, a to jeho zaměstnancem M.K. Právě ve svědecké výpovědi pana M.K. zaznamenané v Protokolu o výpovědi svědka č.j. 2222-18/2012-086100-021 ze dne 17.4.2012, pan M.K. mimo jiné uvedl, že *„my jsme otevřeli kamion a já jsem si vzal dodací list, když jsem viděl kolik druhů zboží je na dodacím listu, tak jsem musel rozhodnout, že to budeme muset třídit, abychom se dopočítali, aby byla zpětná kontrola.“*. Též zdejší soud ve svém rozsudku č.j. 57 Af 29/2013-85 ze dne 4.6.2014 na str. 18 až 19 potvrdil, že z této svědecké výpovědi pana M.K. vyplývá, že probíhala pouze kontrola tabákových výrobků, nikoli jejich uskladňování. Ani z ostatních podkladů uvedených žalovaným v citaci výše nevyplyvá, že by tabákové výrobky byly uskladňovány z kamionu do skladovacích prostor žalobce, a to jeho zaměstnancem M.K. (k těmto podkladům se žalobce podrobně vyjadřuje na několika místech této žaloby). Lze tedy shrnout, že výše citovaný skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spisovém materiálu, příp. je s ním v rozporu, ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. Navíc tím, že si žalovaný vyložil obsah zmíněné svědecké výpovědi p. M.K. odlišně od zdejšího soudu, došlo též k porušení § 78 odst. 5 s.ř.s. žalovaným. Na str. 14 napadeného rozhodnutí je uvedeno, že *„pro věc je podstatné to, že bylo prokázáno skladování vybraných výrobků a uváděné úvahy o nepřevzetí zboží, nemanipulování s ním, o přítomnosti vlastníka zboží, pouhé kontrole před převzetím apod., jsou proto bezpředmětné.“*. Jak však žalobce podrobně rozebral na několika místech této žaloby výše, nebylo prokázáno, že by žalobce vybrané výrobky skladoval. Proto ani žalobcovy *„úvahy o nepřevzetí zboží, nemanipulování s ním, o přítomnosti vlastníka zboží, pouhé kontrole před převzetím apod.“* uvedené v odvolání žalobce nelze považovat za

„bezpředmětné“ a žalovaný se jimi měl zabývat. Vzhledem k tomu, že žalovaný vycházel z nesprávného předpokladu, že bylo prokázáno, že žalobce vybrané výrobky skladoval, nevypořádal se řádně s žalobcovými oprávněnými námitkami uvedenými v odvolání žalobce, čímž se dopustil přinejmenším porušení § 102 odst. 3 daňového řádu, v důsledku čehož došlo k zatížení daňového řízení vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. Na str. 14 napadeného rozhodnutí je uvedeno, že *„odvolací orgán dospěl k závěru, že v souvislosti s novými důkazy předloženými odvolacím orgánem na základě právního názoru krajského soudu, byl již pojem „skladování“ správně posouzen a tedy nijak nekomplikoval důkazní pozici správce daně a také vylučuje jakoukoli součinnost daňového subjektu - odvolatele s celním úřadem. Rovněž prokazuje koho je nutno považovat za plátce daně, neboť postavení toho, kdo vybrané výrobky skladuje, jako plátce daně, stanoví zákon striktně, bez jakýchkoli výjimek, bez jakéhokoliv prostoru pro správní uvážení celních orgánů, tzn. i bez jakéhokoliv prostoru pro zohlednění odvolatelem namítaných skutkových okolností případu.“* Žalobce opětovně připomíná, že žalovaný a před ním i Celní úřad Karlovy Vary při posouzení otázky, kdo tabákové výrobky skladoval a byl tudíž plátcem daně, vycházeli z nesprávně zjištěného skutkového stavu. Žalovaný a před ním i Celní úřad Karlovy Vary tudíž dospěli k mylnému závěru, že žalobce tabákové výrobky skladoval a byl tudíž plátcem daně. V takové situaci žalobce oprávněně v rámci odvolání i v následujícím řízení o něm namítal určité významné skutkové okolnosti případu vyvracející dosavadní závěry Celního úřadu Karlovy Vary i žalovaného, přičemž žalovaný byl povinen je v odvolacím řízení zohlednit, případně zdůvodnit, proč tak neučiní. Žalovaný však nejenže tyto skutkové okolnosti nezohlednil, nýbrž současně ani dostatečně nezduodnil, proč tak neučinil. Tím se žalovaný dopustil přinejmenším porušení § 8 odst. 1 (nepřihlédl ke všemu, co vyšlo při správě daní najevo) a § 102 odst. 3 (nevypořádal se se všemi námitkami žalobce) daňového řádu, v důsledku čehož došlo k zatížení daňového řízení vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. Žalobce dále uvádí, že pokud by teoreticky připustil, že by měl být považován ve vztahu k předmětnému zboží za detentora - detenci lze označit stav, kdy určitá osoba (detentor) ovládá fakticky věc, ale nemá vůli mít tuto věc pro sebe - je to dle jeho názoru na místě pouze ve vztahu k tomu zboží, které prokazatelně opustilo nákladový prostor příslušného kamionu před příjezdem pracovníků Celního úřadu Karlovy Vary. Z fotodokumentace pořízené při provádění kontroly značení tabákových výrobků (která je součástí správního spisu) je patrné, že v době příjezdu pracovníků Celního úřadu Karlovy Vary se téměř veškeré zboží nacházelo stále v nákladovém prostoru kamionu (viz zejména fotografie DSCN6280.JPG pořízená bezprostředně po zahájení kontroly v 12:45). Svědecká výpověď pana K. ze dne 17.4.2012 pak potvrzuje, že bylo vyloženo pouze množství zboží nezbytné k provedení kontroly, nikoli za účelem jeho uskladnění. Argumentace Celního úřadu Karlovy Vary a žalovaného, na které stavějí závěry o oprávněnosti vyměření spotřební daně (tj. že žalobce měl předmětné výrobky ve svém faktickém držení), tak nemá oporu ve spisovém materiálu (ani ve výsledku maďarského řidiče kamionu ani v dokladu CMR - z důvodů popsaných v bodě b) části 1) výše), naopak, obsah některých listin svědčí o zjevném opaku. Celní úřad Karlovy Vary a poté i žalovaný nesprávně posoudili relevanci řady rozhodných skutkových okolností a důkazních prostředků pro danou věc, resp. nehodnotili veškeré důkazní prostředky ve vzájemné souvislosti. Skutečnost, že důkazní břemeno leží podle § 92 odst. 3 daňového řádu primárně na žalobci, nezabývá zmíněné orgány povinností hodnotit důkazní prostředky v souladu se zákonem. Společně s povinností zmíněných orgánů zjistit náležitě skutkový stav existuje i jejich důkazní povinnost vyvrátit důkazní prostředky žalobce, respektive zákonem stanoveným způsobem odůvodnit jejich irelevantnost. Žalobce konečně považuje za nutné poukázat na

skutečnost, že v kontextu výše zmiňované judikatury je restriktivní výklad pojmu „skladování“ na místě v situaci, kdy by komplikoval důkazní pozici správce daně a mohl vést ke zmaření účelu celého řízení. Takováto situace nicméně v projednávané situaci nenastala. Žalobce i společnost VimpeX postupovali v plné součinnosti s Celním úřadem Karlovy Vary, který nebyl ničím limitován, aby správně posoudil, kdo je skladovatelem zboží a koho je v daném případě nutno považovat za plátce daně, resp. osobu s povinností přiznat a zaplatit daň. Skutečnost, že Celní úřad Karlovy Vary a žalovaný posoudili věc nesprávně po skutkové a právní stránce nemůže jít k tíži žalobce. Nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že ačkoli Celní úřad Karlovy Vary i žalovaný nyní shodně uvádějí, že žalobce předmětné tabákové výrobky skladoval ve smyslu § 115 odst. 4 zákona o spotřebních daních, prvotní rozhodnutí (platební výměr) Celního úřadu Karlovy Vary v této věci bylo zrušeno odvolacím orgánem z toho důvodu, že nebyl schopen postavit najisto, jakým způsobem nakládání s předmětným zbožím ze strany žalobce právně kvalifikovat (tj. zda došlo k přijetí či skladování předmětného zboží - viz rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň č.j. 1956-2/2012-160100-21 ze dne 30.4.2012). Žalobce má za to, že výše uvedený postup Celního úřadu Karlovy Vary a žalovaného je projevem svévolné aplikace práva, která je v rozporu s principy právního státu, porušuje právo žalobce na předvídatelné rozhodování a neodůvodněně zasahuje do principu právní jistoty. Žalobce se domnívá, že na shora uvedenou situaci plně dopadá následující právní závěr prezentovaný v nálezů Ústavního soudu ČR sp.zn. II. ÚS 490/04 ze dne 21.2.2007. Ústavní soud ČR v něm uvedl, že „... mezi základní principy právního státu neoddělitelně patří zásada právní jistoty. Její nezbytnou součástí je i legitimní předvídatelnost postupu orgánů veřejné moci, jež v praxi materiálně chápáného právního státu vylučuje prostor pro případnou svévoli (srov. nálezu Ústavního soudu ve věci sp. zn. II. ÚS 329/04; Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek 36, nálezu č. 39). Materiální právní stát je vystavěn mimo jiné na důvěře občanů v právo a právní řád. Podmínkou takové důvěry je stabilita právního řádu a dostatečná míra právní jistoty občanů. Stabilita právního řádu a právní jistota je ovlivňována nejen legislativní činností státu (tvorbou práva), ale též činností státních orgánů aplikujících právo, neboť teprve aplikace a interpretace právních norem vytváří ve veřejnosti vědomí toho, co je a co není právem. Stabilitu práva, právní jistotu jednotlivce a v konečném důsledku též míru důvěry občanů v právo proto ovlivňuje i to, jakým způsobem orgány aplikující právo, tedy především soudu přistupují k výkladu právních norem.“ Žalobce je toho názoru, že Celní úřad Karlovy Vary i žalovaný se v předcházejícím daňovém řízení zásadním způsobem odchýlili od výše uvedených pravidel tím, že v předmětné věci aplikovali příslušná ustanovení ZSD jednostranným, nepředvídatelným a nesprávným způsobem v důsledku ignorování objektivně nastalého skutkového stavu vyplývajícího ze správního spisu (k tomu blíže viz bod a) výše). Jak několikrát judikoval i Ústavní soud ČR, „jakkoliv je smyslem a účelem daňového řízení vybrání daně, je třeba vzít v úvahu, že zákon o daních z příjmů dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel. Nelze tedy vycházet pouze ze zájmu státu na vybrání daně, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Při realizaci práva státu na vybírání daní je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu.“ (nálezu Ústavního soudu ČR sp.zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18.4.2006). Nelze opomenout ani komunitární právní úpravu obsaženou ve Směrnici Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní, která ve své preambuli akcentuje, že jejím účelem je mj. zamezit střetu zájmu mezi členskými státy a dvojímu zdanění, přičemž v daném případě bylo jednoznačně prokázáno, že ke dvojímu zdanění došlo (viz bod b) část 4) výše). Ve sporu mezi žalobcem a žalovaným ohledně skutkového stavu žalovaný založil svou argumentaci též na tvrzení, že

tvrzení určitých svědků jsou účelová. V této souvislosti si žalobce dovoluje poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Azs 125/2004-54 ze dne 27.10.2004, dle kterého *„nelze mít skutkový stav za prokázaný, je-li tato skutečnost konstruována na základě dedukcí a úvah správního orgánu o účelovosti tvrzení účastníka řízení, aniž jsou řádně zhodnoceny veškeré důkazy účastníkem nabízené. Na tomto nedostatku setrval žalovaný, převzal-li bez dalšího závěry učiněné správním orgánem a nezabýval se odvolacími námitkami stěžovatele.“*. Ohledně výše naznačené problematiky (pochybení žalovaného ohledně skutkového stavu dané věci) si žalobce dovoluje též obecně odkázat na skutečnosti, které uvedl ve svém vyjádření ze dne 29.3.2013 k přípisu žalovaného č.j. 16137/2013-900000-304.6 ze dne 25.3.2013, nazvanému *„Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy“*, ve své žalobě ze dne 11.6.2013 proti rozhodnutí žalovaného č.j. 945-2/2013-900000-304.6 ze dne 11.4.2013 a ve svém vyjádření ze dne 21.5.2015 k výzvě Generálního ředitelství cel č.j. 3978-4/2015- 900000-304.6 ze dne 13.5.2015 k vyjádření k podkladům rozhodnutí, příp. k jejich doplnění; ačkoli tak na několika místech v této žalobě již učinil. Z výše popsaného je mj. zřejmé, že žalovaný, ale i Celní úřad Karlovy Vary, bez bližšího relevantního vysvětlení akcentovali pouze některé z provedených důkazů, zatímco jiné (protichůdné, svědčící ve prospěch žalobce) opomenuli, což mělo za následek, že tyto orgány vytvořily bez dalšího vlastní skutkovou verzi případu, kterou zcela upřednostnily. Tato skutková verze však neodpovídá tomu, jak celá situace objektivně vyplývá ze správního spisu a jak se ve skutečnosti udála, tzn., jak by byla objektivně zjištěna zmíněnými orgány, pokud by tyto postupovaly v souladu se zákonem. V předchozím odstavci shrnutý stav je mj. nepochybně porušením principu volného hodnocení důkazů ze strany obou zmíněných orgánů, obsaženého v § 8 odst. 1 daňového řádu. V důsledku takového porušení došlo v daném případě k situaci, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ touto žalobou napadeného rozhodnutí je v rozporu se správním spisem, případně v něm nemá žádnou oporu a jako takové by mělo být ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. pro vady řízení zrušeno bez jednání rozsudkem soudu. Na podporu tohoto závěru žalobce uvádí rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 165/2005-96 ze dne 28.2.2007, dle něhož *„za porušení principu volného hodnocení důkazů lze považovat situaci, kdy správní orgán bez bližšího vysvětlení akcentuje toliko některé z provedených důkazů, zatímco jiné (protichůdné) opomíjí, přičemž taková situace může vést až k tomu, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu [§ 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s.]“*. Aniž by tím bylo dotčeno shora uvedené, je žalobce přesvědčen, že výše zmíněné porušení § 8 odst. 1 daňového řádu (a svévolná aplikace práva ze strany obou orgánů) by mohlo být v daném případě považováno i za podstatné porušení ustanovení o řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., neboť toto porušení vedlo k vydání nesprávných rozhodnutí v daňovém řízení, což opět vede žalobce k závěru, že by napadené rozhodnutí mělo být pro vady řízení zrušeno bez jednání rozsudkem soudu. Pokud soud dojde k závěru, že není na místě napadené rozhodnutí (a prvoinstanční rozhodnutí) zrušit ve smyslu § 76 s.ř.s., tedy bez nařízení jednání, má žalobce za to, že by tato rozhodnutí měla být zrušena ve smyslu § 78 s.ř.s., neboť jsou sama o sobě nezákonná, přičemž jejich vydání předcházela zcela zásadní pochybení v průběhu řízení (vady řízení) popsaná výše, která měla za následek jejich nezákonnost.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že co se týká relevantní části žaloby, je to do značné míry opakováním obsahu odvolání, o kterém bylo žalovaným rozhodnuto napadeným rozhodnutím. V rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný s těmito námitkami, dle vlastního mínění, dostatečně vypořádal, přičemž v podrobnostech na obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí odkazuje. Vzhledem k tomu, že se touto věcí zabývaly správní soudy obou stupňů a uvedená věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení s názorem vyjádřeným Krajským soudem v Plzni v rozsudku č.j. 57 Af 29/2013-85, doplnil žalovaný dle § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení dokazování v souladu s právním názorem Krajského soudu v Plzni, který přesně vymezil předmět dokazování a určil relevantní důkazní prostředky, jež by byly způsobilé prokázat skutečnosti podstatné pro projednávanou věc (výpověď řidiče kamionu, nákladní list CMR). Žalovaný shromáždil dostatek důkazních prostředků pro prokázání skutečnosti, která je předmětem sporu, a sice zda žalobce skladoval tabákové výrobky. Zákonně získaným a správně vyloženým důkazem skladování vybraných výrobků žalobcem je nákladní list CMR potvrzený žalobcem v příslušném odstavci, který se týká dodání zboží. Z obsahu svědecké výpovědi řidiče kamionu vyplynulo, že předmětné zboží bylo předáno žalobci a tato skutečnost byla potvrzena žalobcem v odst. 24 nákladního listu CMR č. REG 212752 (dále jen „nákladní list CMR“). Svědeckou výpověď v tomto případě podává fyzická osoba, odlišná od žalobce – řidič kamionu přepravní firmy – který byl schopen svými smysly vnímat událost důležitou pro probíhající řízení přímo, nikoliv zprostředkovaně, byl nezaujatým pozorovatelem celé události a následně byla jeho výpověď potvrzena získáním nákladního listu, kde žalobce prostřednictvím svého zaměstnance potvrdil převzetí předmětného zboží v příslušném odstavci tohoto dokumentu. V souladu s § 93 daňového řádu byla svědecká výpověď získána žalovaným z jím vedeného jiného řízení ve stejné věci v roce 2013 v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní a získání nové výpovědi není důležité vzhledem k tomu, že vyjádřené skutečnosti v této výpovědi byly ověřeny nákladním listem CMR (žalovaný se těmito námitkami žalobce zabývá ve svém rozhodnutí zejména na str. 19). S ohledem na skutečnost, kterou svědecká výpověď měla prokázat (kdo předmětné tabákové výrobky skladoval), odkazuje žalovaný na nákladní list CMR, který ji ve smyslu právního názoru Krajského soudu v Plzni zcela jednoznačně prokazuje. Jinými slovy svědecká výpověď nemůže být zpochybněna tím spíš, že nákladní list CMR tuto výpověď stvrzuje. Žalovaný je toho názoru, že z provedených a zajištěných důkazů je bezpochyby prokázáno skladování tabákových výrobků žalobcem a shromážděné důkazní prostředky jsou ve vztahu k prokázání jednání ve vzájemné shodě dostačující.

IV.

Replika žalobce.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že vzhledem k tomu, že předložené vyjádření žalovaného obsahuje řadu nepřesných či zavádějících tvrzení, jakož i některé údaje neodpovídající zcela skutečnosti, žalobce reaguje na vyjádření žalovaného touto replikou. K jednotlivým tvrzením žalovaného obsaženým ve vyjádření uvedl žalobce následující: 1) V druhém odstavci na str. 1 vyjádření žalovaný podotýká: „Co se týká relevantní části žaloby, je to do značné míry opakováním obsahu odvolání, o kterém bylo žalovaným rozhodnuto napadeným rozhodnutím. V rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný s těmito námitkami, dle vlastního mínění, dostatečně vypořádal, přičemž v podrobnostech na obsah odůvodnění napadeného

rozhodnutí odkazuje.“ Tato tvrzení žalovaného se nezakládají na pravdě. Žalobce ve své žalobě významnou měrou namítá takové skutečnosti, které nastaly teprve v průběhu odvolacího řízení, tzn. po podání odvolání, tudíž z povahy věci nemůže být pravdivé tvrzení žalovaného, že žaloba je do značné míry opakováním obsahu odvolání. V této souvislosti žalobce odkazuje příkladmo na své námitky týkající se: (i) výsledku maďarského řidiče kamionu p. I.K. dne 2.9.2013 a potvrzení dokumentu CMR č. 212752 na str. 9 až 11 žaloby, (ii) neprovedení výsledku pana M.K. na str. 17 a 28 žaloby, nebo (iii) vad výzev žalovaného ze dne 23.4.2015 a ze dne 13.5.2015 na str. 21 až 23 žaloby. Stejně tak není správné mínění žalovaného, že v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí se dostatečně vypořádal s námitkami žalobce (obsaženými v jeho odvolání). Žalovaný se v rámci odvolání nevypořádal dostatečně ani s námitkami obsaženými v samotném odvolání žalobce (viz např. nevypořádání námitek týkajících se vnitřní rozpornosti prvoinstančního rozhodnutí uvedených v odvolání - str. 14 až 15 žaloby) ani s námitkami vznesenými po podání odvolání žalobcem (viz např. nevypořádání námitek vznesených žalobcem v průběhu odvolacího řízení v rámci jeho vyjádření ze dne 21.5.2015 k výzvě žalovaného č.j. 3978-4/2015-900000-304.6 ze dne 13.5.2015 - str. 22 a 23 žaloby).

2) Ve třetím odstavci na str. 1 vyjádření žalovaný mj. podotýká: *„Žalovaný shromáždil dostatek důkazních prostředků pro prokázání skutečnosti, která je předmětem sporu, a sice zda žalobce skladoval tabákové výrobky. Zákonně získaným a správně vyloženým důkazem skladování vybraných výrobků žalobcem je nákladní list CMR potvrzený žalobcem v příslušném odstavci, který se týká dodání zboží.“* Ani tato tvrzení žalovaného se nezakládají na pravdě. Žalovaný rozhodně neshromáždil dostatek důkazních prostředků pro prokázání skutečnosti, která je předmětem sporu, již proto, že neprovedl žalobcem navrhovaný výslech pana M.K. k prokázání skutečnosti, že k orazítkování a podpisu dokumentu CMR č. 212752 došlo teprve k pokynu pracovníků Celního úřadu Karlovy Vary po uskladnění předmětného zboží, které též proběhlo na základě jejich pokynu, a k prokázání skutečností s tím souvisejících. V podrobnostech žalobce odkazuje na svá související tvrzení uvedená zejména na str. 17 a 28 žaloby. Již s ohledem na skutečnosti uvedené v předchozím odstavci nemůže být pravdivé ani tvrzení žalovaného, že nákladní list potvrzený žalobcem je zákonně získaným a správně vyloženým důkazem skladování vybraných výrobků žalobcem. Orazítkování a podepsání nákladního listu v posuzovaném případě nepředstavuje projev vůle směřující k potvrzení převzetí předmětného zboží, nýbrž pouze splnění pokynu pracovníků Celního úřadu Karlovy Vary, tudíž nákladní list není důkazem skladování vybraných výrobků žalobcem.

3) Ve čtvrtém odstavci na str. 1 vyjádření žalovaný podotýká: *„Z obsahu svědecké výpovědi řidiče kamionu vyplynulo, že předmětné zboží bylo předáno žalobci a tato skutečnost byla potvrzena žalobcem v odst. 24 nákladního listu CMR č. REG 212752 (dále jen „nákladní list CMR“). Svědeckou výpověď v tomto případě podává fyzická osoba, odlišná od žalobce - řidič kamionu přepravní firmy - který byl schopen svými smysly vnímat událost důležitou pro probíhající řízení přímo, nikoliv zprostředkovaně, byl nezaujatým pozorovatelem celé události a následně byla jeho výpověď potvrzena získáním nákladního listu, kde žalobce prostřednictvím svého zaměstnance potvrdil převzetí předmětného zboží v příslušném odstavci tohoto dokumentu.“* Ani tato tvrzení žalovaného se nezakládají na pravdě. Z obsahu svědecké výpovědi řidiče kamionu rozhodně nevyplynulo, že by předmětné zboží bylo předáno žalobci. Naopak z obsahu této svědecké výpovědi

vyplývalo, že nebyla zahájena a tudíž ani neprobíhala vykládka kamionu, a že pouze probíhala kontrola předmětného zboží. Dále z obsahu této svědecké výpovědi vyplývalo, že teprve poté, co bylo předmětné zboží (nikoli z vůle žalobce nýbrž) k pokynu pracovníků Celního úřadu Karlovy Vary uskladněno, obdržel tento řidič podepsaný dokument CMR č. 212752. V podrobnostech žalobce odkazuje na svá související tvrzení uvedená zejména na str. 9 až 11 a 28 žaloby. Předmětný výslech dne 2.9.2013 provedlo maďarské Celní a daňové ředitelství Národní celní a daňové stráže, nikoli tedy žalovaný, a to v Maďarsku, přičemž z protokolu o tomto výslechu ani nevyplývá, že by při jeho provádění byl přítomen některý z pracovníků žalovaného (přičemž žalobce nebyl při provádění tohoto výslechu přítomen ani nebyl o jeho provádění vyrozuměn). Dle žalobce lze tudíž důvodně pochybovat o pravdivosti tvrzení žalovaného, že řidič kamionu přepravní firmy „*byl schopn svými smysly vnímat událost důležitou pro probíhající řízení*“ - k takovému tvrzení (závěru) nemá žalovaný žádný podklad. Pochybnosti ohledně tohoto výslechu žalobce dále uvedl na str. 17 až 21 žaloby, na které tímto odkazuje. Vzhledem k tomu, že k orazítkování a podpisu dokumentu CMR č. 212752 došlo teprve k pokynu pracovníků Celního úřadu Karlovy Vary po uskladnění předmětného zboží, které též proběhlo na základě jejich pokynu (viz též bod 2) tohoto podání výše), nemůže být pravdivé ani tvrzení žalovaného, že svědecká výpověď řidiče kamionu byla „*potvrzena získáním nákladního listu, kde žalobce prostřednictvím svého zaměstnance potvrdil převzetí předmětného zboží v příslušném odstavci tohoto dokumentu*“. Orazítkování a podepsání tohoto dokumentu v posuzovaném případě nepředstavuje projev vůle směřující k potvrzení převzetí předmětného zboží, nýbrž pouze splnění pokynu pracovníků Celního úřadu Karlovy Vary. 4) V pátém odstavci na str. 1 a 2 vyjádření žalovaný mj. podotýká: „... získání nové výpovědi není důležité vzhledem k tomu, že vyjádřené skutečnosti v této výpovědi byly ověřeny nákladním listem CMR... S ohledem na skutečnost, kterou svědecká výpověď měla prokázat (kdo předmětné tabákové výrobky skladoval), odkazuje žalovaný na nákladní list CMR, který ji ve smyslu právního názoru Krajského soudu v Plzni zcela jednoznačně prokazuje. Jinými slovy svědecká výpověď nemůže být zpochybněna tím spíš, že nákladní list CMR tuto výpověď stvrzuje. Žalovaný je toho názoru, že z provedených a zajištěných důkazů je bezpochyby prokázáno skladování tabákových výrobků žalobcem a shromážděné důkazní prostředky jsou ve vztahu k prokázání jednání ve vzájemné shodě dostačující.“ Ani tato tvrzení žalovaného se nezakládají na pravdě. Jak žalobce uvedl v bodech 2) a 3) tohoto podání výše, ani z předmětné svědecké výpovědi ani z nákladního listu CMR v posuzovaném případě nevyplývá, že by žalobce tabákové výrobky skladoval. Obsahově tyto důkazní prostředky nejsou ve vzájemné shodě, tudíž nákladní list CMR nemůže potvrzovat skutečnosti obsažené v předmětné svědecké výpovědi. Jak žalobce uvedl v bodě 2) tohoto podání výše, důkazní prostředky shromážděné žalovaným nejsou dostačující již proto, že žalovaný neprovedl žalobcem navrhovaný výslech pana M.K. k prokázání skutečností rozhodných pro předmětné řízení. Navíc žalovaný se s tímto důkazním návrhem nevypořádal ani v rámci rozhodnutí napadeného žalobou ani jinak. V této souvislosti žalobce upozorňuje též na závěr vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 24/2007-119 ze dne 30.1.2008: „*Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je*

rovněž její nezprostředkovanost - svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu, a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí. V rozporu se zákonem proto je snaha správce daně o účelové vyhýbání se výsledku svědků a jejich nahrazování listinnými důkazy, například protokoly o výsledku pořízenými v jiných řízeních o právech a povinnostech“. Závěrem žalobce uvedl, že s ohledem na veškeré shora popsane skutečnosti v plném rozsahu setrvává na své žalobě a navrhuje, aby soud žalobě v celém rozsahu vyhověl a přiznal žalobci nárok na náhradu nákladů soudního řízení.

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.

A.

Krajský soud v Plzni v předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 4.6.2014, č.j. 57 Af 29/2013-85, uvedl, že „podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních 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. Podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátcem uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) nebo dnem zjištění, že plátcem vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve. Skladováním neznačených tabákových výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně se pro účely tohoto zákona rozumí jejich skladování v prostorách k tomu určených (skladech), v dopravních prostředcích, a to i při přepravě, v kancelářích nebo jiných prostorách a v prodejních místech včetně stánkového a obdobného prodeje (§ 115 odst. 4 zákona o spotřebních daních). Mezi účastníky bylo především sporné, zda správní orgány správně posoudily otázku, zda žalobce byl „skladovatelem“ ve vztahu k předmětným výrobkům, tj. plátcem spotřební daně. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26.2.2009, č.j. 7 Afs 69/2007-85 (dostupný na www.nssoud.cz a publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2533 v č. 3/2012), uvedl, že „pojem skladování by měl být vykládán spíše ve smyslu detence“. Rozsudek byl publikován s následující právní větou: „Pro závěr, že konkrétní osoba (ve větším množství) „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“. Soud se se závěrem Nejvyššího správního soudu zcela ztotožňuje, a pouze doplňuje, že pojem „skladování“ je obecným pojmem užívaným zákonem o spotřebních daních i v jiných ustanoveních zákona, tudíž není žádný důvod pro to, aby tento pojem byl vykládán odlišně ani v nyní souzené věci. Pojem „detence“ je tradičně vykládán jako stav faktického ovládnutí nějaké věci, ale bez vůle ji mít pro sebe. Tím se odlišuje od držby, protože držitel s věcí nakládá, jakoby mu patřila. Otázkou tudíž bylo, zda žalobce předmětné zboží „fakticky ovládal“ či nikoli. Odborná literatura Jiří Švestka, Jiří Spáčil, Marta Škárová, Milan Hulmák a kolektiv Občanský zákoník I, II, 2. vydání, Praha 2009, 734-735 s. uvádí, že „držba se nabývá animo et corpore, tedy držitelskou vůlí, realizovanou nakládáním s věcí. Otázka, jak vzniká a v čem přesně spočívá stav nazvaný corpus possessionis (nakládání s věcí, též corporalis possessio), je tradičním problémem právní vědy. Dříve se poukazovalo na způsoby, kterými se držba nabývá (tradice, uchopení věci, vstup na pozemek, převzetí klíčů nebo dokladů opravňujících s věcí nakládat apod.); těchto způsobů je však tolik, že je nelze vyjmenovat. Podstata nakládání s věcí není v jejím fyzickém ovládnutí. Corpus possessionis má ten, kdo vstupuje ohledně věci do takových společenských vztahů, které jsou obecně považovány za projev moci nad věcí, tedy za „nakládání s věcí“. To je samozřejmě především ten, kdo věc fyzicky ovládá a má ji u sebe. Fyzické ovládnutí věci je však jen jedním z možných způsobů nakládání s věcí, a to již proto, že některé věci (např. nemovitosti) prostě fyzicky držet nelze. Záleží tedy na objektivním společenském posouzení, zda někdo – s ohledem na zvyklosti, zkušenosti a obecné názory – nakládá s věcí. To je zjevné zejména u pozemků; držitel na pozemek nemusí celá léta vstoupit, může jej nechat ležet ladem a přesto, pokud se jeho držby nechopí někdo jiný, zůstává držitelem. Věcí se zabývá rozsudek Nejvyššího soudu (Sou R NS č. C 949 – NS sp. zn. 22 Cdo 728/2000), podle kterého „pro vznik držby je nezbytné naplnění dvou předpokladů: vůle s věcí nakládat jako s vlastní, tedy držební vůle (animus possidendi) a faktické ovládnutí věci (corpus possessionis). Fakticky věc ovládá ten, kdo podle obecných názorů a zkušeností vykonává tzv. právní panství nad věcí (pozn. aut.: jde spíše o vykonávání obsahu práva vlastnického, které bývá pojímáno jako právní panství nad věcí). Držitelem je i ten, kdo vykonává držbu prostřednictvím jiné osoby (tzv. detentora). Držbu věci nevylučuje ani užívání věci jinou osobou než držitelem na základě věcného nebo závazkového práva (popř. i bez právního důvodu), pokud se tato osoba sama nechopí držby, a to ani v případě, že vlastník má k věci jen holé vlastnictví. Detentor tehdy odvozuje své právo od vlastníka, přičemž faktické ovládnutí věci detentorem se považuje za ovládnutí vlastníkem, který je držitelem věci“. Žalobce by tedy věc „fakticky ovládal“ pokud by podle obecných názorů a zkušeností vykonával tzv. právní panství nad věcí, resp. s ohledem na zvyklosti, zkušenosti a obecné názory – nakládal s předmětným zbožím“.

Krajský soud v Plzni se ve zrušujícím rozsudku současně zabýval konkrétními skutkovými okolnostmi případu žalobce a uvedl: „Předně je nezbytné si uvědomit, že plátcem daně ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky. Vzhledem k tomu, že předmětné zboží dopravovala společnost VimpeX Tobacco Kft, byla ona plátcem daně, a to až do okamžiku, kdy předmětné zboží bylo předáno do dispozice žalobce. Pokud by k takovému předání nedošlo, nebylo by možné žalobce za plátce daně považovat. Doprava předmětného zboží byla realizována v rámci mezinárodní silniční nákladní dopravy. O tom jaké jsou

zvyklosti, zkušenosti a obecné názory o nakládání se zbožím při mezinárodní silniční nákladní dopravě vypovídá například generální advokátka Juliane Kokott ve svém stanovisku ze dne 11.1.2007 ve věci C-409/04 (Teleos), které je dostupné na www.eurlex.eu. Generální advokátka v bodech 66, 67, 68 a 69 uvedla, že „dokud ještě existovaly hraniční kontroly, mohly se osoby povinné k dani při prokazování vývozu dodaného zboží opírat o dokumenty vystavené celními orgány. Po zrušení vnitřních hranic nemají už osoby povinné k dani tento obzvláště důvěryhodný důkazní prostředek k dispozici. Prokázání skutečnosti, že zboží bylo přepraveno přes hranice, je namísto toho možno učinit obecně již jen na základě prohlášení soukromých osob. K tomuto účelu se nabízí obzvláště nákladní list, vystavený v souladu s ustanoveními Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road – CMR), na kterém příjemce vyznačí obdržení zboží v jiném členském státě. Nákladní list CMR je podepsán odesílatelem zboží a dopravcem a slouží jako doklad toho, že dopravce zboží převzal“. K závěru žalovaného, že „k tvrzení odvolatele, že vybrané výrobky nepřijal ani nepotvrdil dodací list, celní úřad uvádí, že není rozhodné, zda odvolatel provedl další formální úkony jako potvrzení dodacího listu či zápis do vlastní skladové evidence“, viz str. 5 odůvodnění napadeného rozhodnutí zdola, je nutné uvést, že jeho závěr za nesprávný. Potvrzení převzetí zboží na nákladním listu rozhodně není něčím „formálním“, nýbrž zcela zásadní skutečností. Příjemce zboží jím nejen stvrzuje převzetí zboží, nýbrž na základě podpisu nákladního listu CMR vznikají zásadní právní důsledky. Zmínit lze například ustanovení čl. 30 odst. 1, 2 a 5 Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR) ze dne 27.11.1974 (č. 11/1975 Sb.), podle kterého převzal-li příjemce zásilku, aniž spolu s dopravcem zjistil náležitě její stav nebo ohlásil dopravci výhrady s uvedením všeobecných údajů o povaze ztráty nebo poškození nejpozději při převzetí zásilky, jde-li o ztráty nebo poškození zjevně znatelné, a nejpozději do 7 dnů ode dne vydání zásilky, nepočítaje v to neděle a uznané svátky, jde-li o ztráty nebo poškození zjevně neznatelné, má se za to, pokud se neprokáže opak, že obdržel zásilku ve stavu uvedeném v nákladním listě. Jde-li o ztráty nebo poškození zjevně neznatelné, musí být výše uvedené výhrady učiněny písemně. Byl-li stav zásilky náležitě zjištěn příjemcem a dopravcem, je proti výsledku takového zjištění přípustný důkaz jen tehdy, jde-li o ztráty nebo poškození zjevně neznatelné a poslal-li příjemce písemné výhrady dopravci do 7 dnů po tomto zjištění, nepočítaje v to neděle a uznané svátky. Dopravce a příjemce jsou povinni v přiměřené míře vzájemně si ulehčit provádění potřebných zjištění a šetření. Z právě citovaných ustanovení o Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě tak vyplývá nejen to, že převzetí zásilky příjemcem není prostým formálním úkonem, nýbrž také to, že převzetí zásilky bude tradičně předcházet její kontrola. Předložil-li žalobce správním orgánům jím nepodepsaný nákladní list CMR, bylo jejich povinností se tímto důkazem vypořádat, jak z hlediska obsahu a významu údajů na něm uvedených, tak z pohledu jednotlivých ustanovení Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě, to vše ve vztahu k rozhodné otázce, zda žalobce bylo či nebylo možné považovat za detentora předmětného zboží. Správní orgány nebyly oprávněny tento důkaz pominout jako nepodstatný. Pokud tak žalovaný učinil a žalobce k prokázání otázky, kdo „fakticky ovládal“ předmětné zboží, navrhl výslech řidiče kamionu, bylo povinností správních orgánů také tento výslech provést, neboť tento výslech mohl potvrdit či vyvrátit tvrzení žalobce o tom, že zboží bylo stále v dispozici společnosti VimpeX Tobacco Kft. Žalovaný se tak dopustil nesprávného hodnocení důkazů, když pominul důkazy, které byly způsobilé osvětlit otázku, kdo „fakticky ovládal“ předmětné zboží. Toto procesní pochybení mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť pokud by bylo prokázáno, že

předmětné zboží „fakticky ovládala“ společnost VimpeX Tobacco Kft, nemohl by být žalobce považován za plátce spotřební daně. Nad rámce uvedeného je nezbytné uvést, že tvrzení žalobce, že prováděl teprve kontrolu předmětného zboží před jeho převzetím, tedy, že se zboží nacházelo stále v dispozici dopravce, resp. společnosti VimpeX Tobacco Kft, potvrzuje zejména svědecká výpověď pana K., který byl přítomen na místě, kde se předmětné zboží nacházelo. Svědek K. krom jiného uvedl: „My jsme otevřeli kamion a já jsem si vzal dodací list, když jsem viděl kolik druhů zboží je na dodacím listu, tak jsem musel rozhodnout, že to budeme muset třídit, abychom se dopočítali, aby byla zpětná kontrola. V počátku průběhu tohoto třídění přijela paní B., vzala si ode mne doklady, které mi předal dopravce, a říkala, že jede na celní úřad s těmito doklady. Myslím, že uplynulo asi deset minut a volala mi, ať zastavím vykládku, že jsou nějaké nesrovnalosti v dokladech“. Svědek se výslovně zmiňuje o nutnosti „zpětné kontroly“ a z toho důvodu nutného přepočítání předmětného zboží, což ve spojitosti s tím, že nedošlo k potvrzení převzetí předmětného zboží na nákladovém listu CMR a údaje na tomto nákladovém listu nebyly správnými orgány nijak hodnoceny, svědčí pro tvrzení žalobce, že probíhala teprve kontrola zboží před jeho převzetím. Tedy ověření skutečnosti, že zásilka je ve stavu uvedeném v nákladním listě tak, aby mohl být nákladový list eventuálně potvrzen. Výpověď svědkyně B. s výpovědí svědka K. v tomto není v rozporu. Skutečnost, že žalobce měl vědět, že k předmětnému zboží není odvedena spotřební daň, není skutečností, která by byla rozhodná z hlediska fyzické kontroly zboží, které má být od dopravce převzato. Fyzickou kontrolou zboží, kterou prováděl pan K., byl kontrolován fyzický stav zboží, nikoli stav právní. Ten prověřovala paní B. u celního orgánu. Je logické, že po zjištění právních vad zboží paní B. došlo k přerušení další kontroly, a nedošlo k podpisu nákladního listu a tedy převzetí zboží“.

B.

Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, žalovaný vyhodnotil důkazní situaci opět v neprospěch žalobce, a to na základě skutkových zjištění, které soudu nebyly známy v době vydání zrušujícího rozsudku.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný na straně 5, třetím odstavci shora, uvedl: „Jelikož byla uvedená věc vrácena odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, a ten vázán právním názorem vyjádřeným soudem v uvedeném rozsudku, doplnil dle § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení dokazování o podklady pro rozhodnutí, a sice o výslech řídiče kamionu a o nákladní list CMR REG 212752. Z těchto důkazů vyplývá, že v tomto případě se nejednalo o pouhé vyřešení parkování kamionu s naloženými tabákovými výrobky, nýbrž v řešeném případě si po vjezdu kamionu do areálu zástupce odvolatele převzal tabákové výrobky (což vyplývá z nákladního listu CMR REG 212752, odst. 24) a doklady od tabákových výrobců a následně zahájil vykládku kamionu, což vyplývá z výpovědi řidiče maďarského kamionu („Protokol č. 2060950965“ ze dne 2.9.2013) vytvořený Celním a daňovým ředitelstvím Národní celní a daňové stráž, kde v části s českým překladem uvádí, že pracovníci odvolatele pomocí vozíku vyložili zásilku, která byla na paletách, poté upřesňuje, že byla před příjezdem celníků vyložena odhadem asi pětina či šestina z celkového množství. Dále vypovídá, že doklady předal zaměstnanci odvolatele (pracovní pozice - vedoucí výroby tabák) panu K. a zpět dostal podepsaný a orazítkovaný CMR doklad s datem a podpisem, který je totožný s podpisem pana K. ve svědecké výpovědi čj. 2222-18/2012-086100-021, ze dne 17. 4. 2012“.

Na straně 6, třetím odstavci shora, odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že „*k tvrzení odvolatele, že vybrané výrobky nepřijal ani nepotvrdil dodací list celní úřad uvádí (odvolací orgán pak na tomto tvrzení setrval), že není rozhodné, zda daňový subjekt provedl další formální úkony, jako potvrzení dodacího listu, či zápis do skladové evidence apod., ale je rozhodné, zda jsou naplněny podmínky uvedené v tomto ustanovení (§ 115 odst. 4 zákona o spotřebních daních), tedy vybrané výrobky musí být skladovány (fyzicky se nacházejí) ve skladových prostorech, dopravních prostředcích či jiných prostorech atd. Odvolací orgán vázán právním názorem Krajského soudu v Plzni, který mu vytkl, že se v rámci odvolání nevypořádal s otázkou možného předložení nákladního listu CMR a dále, že pokud žalobce navrhl výslech řidiče kamionu, bylo jeho povinností tento výslech provést, doplnil za účelem prokázání skutečnosti, že odvolatel předmětné tabákové výrobky převzal, jak výslech řidiče kamionu, který přivezl tabákové výrobky, tak potvrzení převzetí zboží na nákladním listu CMR REG 212752 (dále jen „CMR doklad“). Odvolací orgán tedy vlastním dokazováním upřesňuje, jaký byl skutkový stav, ze kterého ve svém rozhodnutí vycházel. Potvrzení zboží na CMR dokladu není formálním úkonem, ale je zásadní skutečností, kterou příjemce zboží nejen stvrzuje jeho převzetí, nýbrž na základě podpisu CMR dokladu vznikají zásadní právní důsledky. Pro to, aby byl naplněn pojem skladování ve smyslu § 115 odst. 4 zákona o spotřebních daních (účinného ke dni kontroly značení tabákových výrobků), je rozhodné, zda jsou naplněny podmínky uvedené v tomto ustanovení, tedy vybrané výrobky musí být skladovány (zboží fakticky ovládáno) ve skladových prostorech (skladech), dopravních prostředcích, jiných prostorech atd.“*

Na straně 6, čtvrtém odstavci shora, odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že „*dále odvolatel tvrdí, že nevyložené tabákové výrobky byly stále v držení VimpeXu a věc tak měla být řešena s VimpeXem a účastníkem řízení měl být rovněž maďarský řidič. Celní úřad odporuje tím, že v době zahájení kontroly značení, již měl odvolatel předmětné tabákové výrobky ve faktickém držení, tedy on byl v danou dobu osobou, která naplňovala definici plátce daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, jak lze dovodit ze spisu a následně provedených důkazů výslechem řidiče kamionu a potvrzením převzetí předmětného zboží na CMR dokladu. VimpeX ani maďarský řidič v době zahájení kontroly značení již předmětné tabákové výrobky neměli ve svém faktickém držení, veškeré úkony ve vztahu ke zboží prováděl odvolatel“.*

Ve druhém odstavci shora na straně 7 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že „*u uvedených tabákových výrobků není podstatné, zda jejich vykládka probíhala v době příjezdu pracovníků celního úřadu, zda je odvolatel přijal v domnění, že se nacházejí v režimu podmíněného osvobození od daně, není rozhodný účel, za jakým byly k odvolateli dopraveny, zda byly zcela vyloženy z kamionu atd., ale je podstatné, že po příjezdu kamionu do areálu odvolatele následovaly další úkony jednoznačně směřující k uskladnění tabákových výrobků (převzetí dokladů k tabákovým výrobkům, potvrzení tohoto převzetí na CMR dokladu a zahájení vykládky). Odvolatel předmětné tabákové výrobky nepochybně skladoval ve smyslu ustanovení § 115 odst. 4 zákona o spotřebních daních (účinného ke dni kontroly značení tabákových výrobků). Skladováním neznačených tabákových výrobků ve smyslu uvedeného ustanovení se rozumí jejich skladování ve skladech, v dopravních prostředcích, v jiných prostorách atd. Tyto podmínky byly vdaném případě naplněny, neboť veškeré tabákové výrobky se nacházely v areálu provozovny odvolatele (část již byla vyložena z kamionu a část*

byla dosud v kamionu), přičemž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26.2.2009, čj. 7 AFS 69/2007-85 uvedl, že „pojem skladování by měl být vykládán spíše ve smyslu detence“. Tím bude právnická či podnikající fyzická osoba, jejíž vztah k nalezeným tabákovým výrobkům bude bezprostřední a lze předpokládat jistý kvalifikovaný vztah k uskladňovanému zboží, jinými slovy vůle nakládat s věcí jako vlastní a věc fakticky ovládat. Ve vztahu ke skladovacímu prostoru pak bude mít nejbližší vztah ten, kdo tento prostor fakticky užívá. Pokud jde o otázku vlastnického práva k vybraným výrobkům, „pro posouzení zákonnosti vyměření spotřební daně není rozhodující otázka, kdo byl vlastníkem vybraných výrobků, ale výhradně otázka, zda bylo prokázáno zdanění spotřební daní, či nikoliv“ (NSS čj. 5 Afs 35/2008-53)“.

Na straně 8, prvním odstavci shora, odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že „naplnění pojmu osoby, která skladuje vybrané výrobky je jedním z případů, kdy se právnická či fyzická osoba stává plátcem daně, přičemž v případě, že plátce daně drží takové vybrané výrobky, vzniká mu povinnost daň přiznat a zaplatit ve smyslu § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních. V daném případě nepochybně odvolatel držel předmětné tabákové výrobky. Pojem držení je nutno vykládat ve smyslu faktického držení, což v tomto případě bylo naplněno, neboť odvolatel již měl předmětné tabákové výrobky ve své dispozici a nakládal s nimi ve smyslu jejich vykládky, jak vyplývá již z výše uvedeného a rovněž ze svědeckých výpovědí E.B. a M.K.). Příslušný subjekt se tedy v takovém případě stane plátcem spotřební daně bez dalších podmínek, tedy pouze na základě toho, že skladuje tabákové výrobky a neprokáže jejich zdanění“.

V posledním odstavci na straně 8 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že „v rozporovaném případě se nejednalo o pouhé vyřešení parkování kamionu s naloženými tabákovými výrobky, nýbrž v rozporovaném případě si po vjezdu kamionu do areálu zástupce odvolatele, pan M.K., převzal doklady od tabákových výrobků, potvrdil převzetí zboží na CMR dokladu a zahájil vykládku kamionu, jak již bylo výše uvedeno“.

Na straně 9 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že „pojem „skladování“, popř. „skladovatel“ není v zákoně o spotřebních daních definován. Jeho výklad je proveden v rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, přičemž ten dospěl k závěru, že „pojem skladování by měl být vykládán spíše ve smyslu detence“, jak bylo již výše popsáno. V nyní posuzované věci byly neznačené tabákové výrobky nesporně nalezeny při kontrole značení tabákových výrobků prováděné Celním úřadem Karlovy Vary u odvolatele, v jeho zabezpečeném areálu, převzaty (potvrzení převzetí zboží v odst. 24 CMR dokladu) a uskladňovány z kamionu do jeho skladovacích prostor jeho zaměstnancem M.K. (list CMR dokladu, svědecká výpověď řidiče kamionu, svědecká výpověď M.K., Záznam o kontrole značení tabákových výrobků). Z uvedených skutečností vyplývá, že odvolateli svědčilo přinejmenším detenční právo ke zjištěným tabákovým výrobkům a byl tedy skladovatelem ve smyslu zákona o spotřebních daních. Není důvodu se domnívat, že skutková zjištění by neodpovídala skutečnosti. Kontrolou značení tabákových výrobků podchycený skutkový stav věci byl mimo jeho vylíčení příslušníky celního orgánu, kteří neměli na věci jakýkoliv osobní zájem, konali jen svou povinnost celního orgánu a v jejich tvrzení popisující skutkový stav se neobjevují žádné nepřesnosti či logické rozpory, ještě potvrzen svědeckou výpovědí řidiče kamionu, potvrzením CMR dokladu, svědeckou výpovědí zaměstnance odvolatele M.K.,

v neposlední řadě vyplývá i z vyjádření odvolatele ze dne 14.8.2012. Předmětem daňového řízení je činnost směřující ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle zákona o spotřebních daních, přičemž plátcem daně (§ 4 odst. 1 písm. f) je tedy 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“. Tyto podmínky byly v daném případě splněny, neboť veškeré tabákové výrobky se nacházely v areálu provozovny odvolatele (část již byla vyložena z kamionu a část byla dosud v kamionu), přičemž z definice skladování vyplývá, že není rozhodné, zda se tyto výrobky nacházejí ve skladových či jiných prostorech nebo v dopravních prostředcích, přičemž potvrzení převzetí zboží na nákladním listu CMR je zásadní skutečností, čímž se stvrzuje nejen převzetí zboží, nýbrž na základě podpisu nákladního listu CMR vznikají zásadní právní důsledky“.

Na straně 10 odůvodnění napadeného rozhodnutí ve druhém odstavci shora žalovaný uvedl, že „pro vznik povinnosti dle § 4, odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je relevantní uložení vybraných výrobků u osoby, kterou lze považovat za skladovatele, přičemž pro naplnění tohoto pojmu je nepodstatné, kdo má uložené výrobky ve svém vlastnictví, ale podstatné je faktické ovládání věci; existence detenčního práva k výrobkům musí být alespoň pravděpodobná“ a uzavírá tím, že výrobky byly kontrolou značení tabákových výrobků celního úřadu nalezeny v zabezpečeném areálu odvolatele, kde byly předmětné vybrané výrobky převzaty zaměstnancem odvolatele, a byla započata vykládka kamionu. Během těchto úkonů se dostavila celní deklarantka E.B. převzala ostatní doklady a vykládka pokračovala i po jejím odjezdu na celní úřad [svědecká výpověď E.B., M.K., vyjádření odvolatele ze dne 14.8.2012, kde je konkrétně odvolatelem prostřednictvím zmocněnce JUDr. V. uvedeno: „Vykládání zboží do daňového skladu bylo pozastaveno dávno před tím (miněno před kontrolou značení tabákových výrobků), na základě telefonického rozhovoru s celní deklarantkou E.B.“)]. Toto tvrzení ve vyjádření odvolatele tedy znovu dokazuje, že probíhající vykládku zastavil až projednávající celník celního úřadu svým sdělením, jehož následkem byl telefonický hovor E.B. s M.K. “.

Na téže straně odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že „při příjezdu byl kamion vpuštěn do zabezpečeného areálu odvolatele a ten převzal tabákové výrobky potvrzením nákladního listu CMR a započal vykládku kamionu svým zaměstnancem a v době zahájení kontroly značení již předmětné tabákové výrobky měl ve svém faktickém držení odvolatel (prováděl veškeré úkony ve vztahu ke zboží, které převzal) a byl tedy osobou, která skladova/a kvalifikovaným způsobem, byl tím, kdo má nejbližší vztah ke skladovacímu prostoru a tím i ke v něm kontrolovaným tabákovým výrobkům a tím, kdo tento prostor fakticky užívá“.

Na straně 11 odůvodnění napadeného rozhodnutí v předposledním odstavci žalovaný uvedl, že „argument, že „...k provádění kontroly došlo bezprostředně poté, co bylo skončeno jednání...s paní E.B. s panem M.“, je irelevantní, nic na zjištěném nedokazuje, přesto pro úplnost sdělujeme, že smyslem vyhledávacích činností správce daně je mimo jiné i zjišťování plnění povinností daňovými subjekty při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.

Je samozřejmé, že kontrola proběhla v blízkém časovém sledu, protože v daném případě kontrolní činnost smysluplná musela být bezprostřední. Dále odvolatel uvádí, že úřední záznam „je v příkrém rozporu s výpovědí paní B.“. Odvolací orgán tuto výpověď považuje za účelově vykonstruovanou z těchto důvodů. Záznam o kontrole značení tabákových výrobků, který bezprostředně po jeho vyhotovení nebyl nijak zpochybňován a naopak odsouhlasen podpisem zaměstnance odvolatele panem M.K. v den příjezdu maďarského kamionu s tabákovými výrobky, popisuje průběh kontroly značení tabákových výrobků a mimo jiné sděluje, „že předmětná zásilka se uskládá z kamionu...do skladovacích prostor ... v areálu kontrolované osoby -místě kontroly“. Tentýž zaměstnanec pan M.K. pak ve své svědecké výpovědi, učiněné za přítomnosti zmocněnce odvolatele JUDr. V., popisuje průběh událostí v souladu se Záznamem o kontrole značení tabákových výrobků (vyhotovený pracovníky celního úřadu), ale částečně v rozporu se svědeckou výpovědí paní E.B. (celní deklarantky odvolatele). Tedy výpovědi zaměstnanců odvolatele jsou rozporné. Zatímco pan K. popisuje situaci s tím, že započal vykládku - vyskladnění do skladových prostor odvolatele na pokyn paní B., ona si během probíhající vykládky převzala doklady a odjela na celní úřad ukončit dopravu (věděl, že zboží převzal a potvrdil jeho převzetí na nákladním listu CMR), paní B. ve své svědecké výpovědi tvrdí, že „...jsme povinni zboží zkontrolovat, tak jsme nákladní automobil otevřeli...když se nákladní automobil otvíral, tak jsem ještě nevěděla s jakými doklady zboží přišlo“. Přesto převzala tyto doklady (nesporně již věděla nebo měla vědět, s jakými doklady zboží přišlo), a vykládka pokračovala. Odjela na celní úřad a teprve po informaci celníka zastavila telefonicky naskladňování (její svědecká výpověď, kde mimo jiné popisuje: „...Po této informaci jsem volala panu M.K., aby byla vykládka zastavena“. Tedy ve své svědecké výpovědi sama volí termín vykládka pro započatou činnost, když hovoří o tom, že po získané informaci od celníka telefonicky požádala M.K., aby ji zastavil“.

Na straně 12 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že „z profesního postavení paní E.B. nutno dovodit, že při převzetí zjednodušeného přepravního dokladu, tzv. dokladu SAD, neměly následovat žádné úkony ve vztahu k předmětným tabákovým výrobkům, nehledě na to, že při příjezdu kamionu do areálu odvolatele jsou doklady tím prvním, co je předkládáno přepravcem. Tedy pokud převzala doklady od řidiče, jak ve své výpovědi tvrdí, musela okamžitě zjistit, že jsou dopravovány výrobky, které nejsou v režimu podmíněného osvobození od daně, kamion neměl být ani otevřen, respektive prohlídka zboží (jak tvrdí odvolatel) byla bezpředmětná a nadbytečná. Zvýše uvedeného není pochyb o tom, že odvolatel měl všechny potřebné informace k tomu, aby vyhodnotil na základě dokladů skutečnost, která nastala, a následně nepotvrzoval převzetí zboží na CMR dokladu“.

Na straně 13 ve druhém odstavci shora odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že „musí připustit, že bylo chybou celníků, kteří prováděli kontrolu značení tabákových výrobků a neprovedli výslech řidiče maďarského kamionu, který byl dosud přítomen a pokud v okamžiku kontroly věděli z potvrzeného nákladního listu CMR, že zboží bylo převzato a tento úkon byl stvrzen razítkem odvolatele a podpisem jeho zaměstnance, bylo další chybou, že nezajistili tento důkaz a založili svoje tvrzení pouze na materiálních znacích pojmu skladování. Odvolací orgán vázán právním názorem Krajského soudu v Plzni (jak již bylo výše uvedeno), zajistil výslech řidiče kamionu a CMR doklad, který potvrzuje, že odvolatel byl skladovatelem předmětných vybraných výrobků“.

V následujícím odstavci na téže straně odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že „*po zrušení svého rozhodnutí Krajským soudem v Plzni a vrácení věci k dalšímu řízení, vázán právním názorem vyjádřeným soudem v uvedeném rozsudku, doplnil dle §115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení dokazování o podklady pro rozhodnutí, a sice o výsledcích řízení kamionu a o nákladní list CMR REG 212752, ze kterých pak vyplývá, že v době zahájení kontroly značení měl odvolatel již předmětné tabákové výrobky ve svém faktickém držení (prováděl veškeré úkony ve vztahu ke zboží) a byl tedy osobou, která skladovala kvalifikovaným způsobem, byl tím, kdo má nejbližší vztah ke skladovacímu prostoru a tím i ke v něm kontrolovaným tabákovým výrobkům a tím, kdo tento prostor fakticky užívá. Proto je možné odvolatele považovat za osobu povinnou k placení spotřební daně z těchto tabákových výrobků*“.

Na straně 14 odůvodnění napadeného rozhodnutí pak žalovaný uvedl, že „*potvrzení převzetí zboží na nákladním listu rozhodně není něčím formálním, nýbrž zcela zásadní skutečností se zásadními právními následky. Toto zjištění vyplývá z potvrzeného listu CMR v odst. 24. Ve světle těchto skutečností lze dovodit, že v době zahájení kontroly značení již předmětné tabákové výrobky měl ve svém faktickém držení odvolatel (prováděl veškeré úkony ve vztahu ke zboží) a byl tedy osobou, která skladovala kvalifikovaným způsobem, byl tím, kdo má nejbližší vztah ke skladovacímu prostoru a tím i ke v něm kontrolovaným tabákovým výrobkům a tím, kdo tento prostor fakticky užívá. Proto je možné odvolatele považovat za osobu povinnou k placení spotřební daně z těchto tabákových výrobků. Pro věc je podstatné to, že bylo prokázáno skladování vybraných výrobků a uváděné úvahy o nepřevzetí zboží, nemanipulování s ním, o přítomnosti vlastníka zboží, pouhé kontrole před převzetím apod., jsou proto bezpředmětné*“.

C.

Žalovaný se v daňovém řízení dopustil řady zásadních procesních pochybení.

1.

Mezi základní zásady daňového řízení patří zásady uvedené v ustanovení § 92 odst. 2 a 3 daňového řádu. Podle prvního zmíněného ustanovení správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Podle druhého zmíněného ustanovení daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Nelze přehlédnout ani zásadu vymezenou v ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu, podle které správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

Na základě ustanovení § 102 odst. 3 daňového řádu je správce daně povinen v odůvodnění rozhodnutí uvést důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které

skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce (§ 102 odst. 4 daňového řádu).

2.

Žalobce ve svém vyjádření ze dne 21.2.2015 k výzvě žalovaného ze dne 13.5.2015, v části Ad 1) uvedl: „Maďarský řidič kamionu p. I.K. měl být vyslechnut ohledně skutečností nastalých v areálu daňového subjektu v Dalovicích dne 27.10.2011, rozhodných pro posouzení otázky, kdo „fakticky ovládal“ předmětné zboží, která je jednou ze zásadních otázek pro učinění závěru, zda daňový subjekt v posuzovaném případě byl či nebyl plátcem spotřební daně. Provedení takového výsledku navrhl daňový subjekt již počátkem prosince 2012 v rámci svého „Odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu v Karlových Varech ze dne 2. listopadu 2012, č.j. 20401-7/2012-086100-021“ (viz str. 9), které je součástí daňového spisu. Přesto byl tento výslech proveden až 2.9.2013. Maďarský řidič kamionu p. I.K. byl tedy o rozhodných skutečnostech vyslechnut až téměř 2 roky poté, co tyto skutečnosti nastaly. Proto má daňový subjekt důvodné pochybnosti o důkazní váze, resp. o věrohodnosti obsahu tohoto výsledku, a to právě s ohledem na zmíněný téměř dvouletý časový odstup mezi dnem, kdy rozhodné skutečnosti nastaly (27.10.2011), a dnem, kdy o těchto rozhodných skutečnostech byl maďarský řidič kamionu p. I.K. vyslechnut (2.9.2013). Daňový subjekt je přesvědčen, že Odvolací orgán by měl zmíněný časový odstup zohlednit zejména v rámci plnění své povinnosti dle § 8 odst. 1 daňového řádu. Jak vyplývá z výše uvedeného, daňový subjekt se o existenci předmětného výsledku dozvěděl až dne 23.4.2015, tedy více než 1,5 roku poté, co byl tento výslech proveden, a současně téměř 3,5 roku poté, co nastaly skutečnosti, ohledně nichž byl výslech proveden. V takové situaci je pro daňový subjekt prakticky nemožné dohledávat (další) důkazní prostředky obsahující takové informace, které by potvrdily či vyvrátily informace obsažené v tomto výsledku. Při použití předmětného výsledku jako podkladu pro vydání rozhodnutí Odvolacího orgánu by dle názoru daňového subjektu byla výrazně omezena jeho možnost se (kvalifikovaně) vyjádřit ke všem prováděným důkazům, přičemž tato možnost je součástí jemu ústavně garantovaného práva na spravedlivý proces dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, jak opakovaně judikoval i Ústavní soud České republiky. Předmětný výslech dne 2.9.2013 provedlo maďarské Celní a daňové ředitelství Národní celní a daňové stráž, nikoli tedy Odvolací orgán, a to v Maďarsku, přičemž z protokolu o tomto výsledku ani nevyplývá, že by při jeho provádění byl přítomen některý z pracovníků Odvolacího orgánu. Daňový subjekt nebyl při provádění tohoto výsledku přítomen ani nebyl o jeho provádění vyrozuměn. Na str. 18 svého rozsudku č.j. 57 Af 29/2013-85 ze dne 4.6.2014. jímž bylo zrušeno (původní) rozhodnutí Odvolacího orgánu č.j. 945-2/2013-900000-304.6 ze dne 11.4.2013 o odvolání a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Krajský soud v Plzni mj. uvedl, že: „Pokud tak žalovaný učinil a žalobce k prokázání otázky, kdo „fakticky ovládal“ předmětné zboží, navrhl výslech řidiče kamionu, bylo povinnosti správních orgánů také tento výslech provést, neboť tento výslech mohl potvrdit či vyvrátit tvrzení žalobce o tom, že zboží bylo stále v dispozici společnosti VimpeX Tobacco Kft.“ Dle názoru daňového subjektu prostřednictvím citovaného a zároveň tím, že věc byla vrácena Odvolacímu orgánu k dalšímu řízení. Krajský soud v Plzni požaduje, aby právě Odvolací orgán provedl v dalším řízení výslech maďarského řidiče kamionu p. I.K., a to v souladu s příslušnými ustanoveními i daňového řádu, včetně ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu, dle něhož má daňový subjekt právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností, s tím, že o provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas

vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení. Předmětný výslech provedeny dne 2.9.2013 maďarským Celním a daňovým ředitelstvím Národní celní a daňové stráže bez přítomnosti pracovníka Odvolacího orgánu i bez přítomnosti daňového subjektu, který nebyl o provádění tohoto výslechu ani vyrozuměn, v žádném ohledu nesplňuje výše popsany požadavek Krajského soudu v Plzni. Navíc skutečnost, že při provádění tohoto výslechu nebyl přítomen daňový subjekt ani nebylo jeho provádění vyrozuměn, představuje porušení jeho práva na spravedlivý proces dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (viz též výše). Daňový subjekt rovněž upozorňuje na nepřipustný sugestivní charakter otázek kladených v průběhu předmětného výslechu, navádějící k závěru, že probíhala „vykládka“ předmětného zboží. Daňový subjekt v průběhu řízení (daňového i následného soudního) opakovaně zdůrazňoval, že žádná „vykládka“ předmětného zboží neprobíhala a bylo vyloženo pouze množství zboží nezbytné k provedení kontroly (viz např. svědecká výpověď paní E.B. zaznamenaná v protokolu č.j. 6860-6/2013-540000-11 ze dne 12.3.2013 nebo svědecká výpověď pana M.K. zaznamenaná v protokolu č.j. 2222-18/2012-086100-021 ze dne 17.4.2012, které jsou založeny v daňovém spisu). Daňový subjekt se domnívá, že jím shora popsané okolnosti týkající se provedení předmětného výslechu dne 2.9.2013 mohou mít ve svém souhrnu za následek nepoužitelnost tohoto výslechu jako důkazního prostředku v probíhajícím řízení před Odvolacím orgánem. Aniž by tím bylo dotčeno výše uvedené, daňový subjekt je přesvědčen, že z obsahu předmětného výslechu nevyplývá, že by daňový subjekt byl osobou, která „fakticky ovládala“ předmětné zboží. Na otázku: „Byl jste přítomen u vykládky?“ maďarský řidič kamionu p. I.K. odpověděl: „Byl jsem přítomen do doby vyložení prvních dvou palet, následně jsem šel dokabiny vozidla, kde jsem odpočíval a jedl“. Na následující otázku: „Pokud ano, asistoval jste při vykládce? Pokud ano, jak?“ maďarský řidič kamionu p. I.K. odpověděl: „Ne. “. Z citovaných dvou odpovědí jasně plyne, že maďarský řidič kamionu p. I.K. nemohl potvrdit, že by daňový subjekt byl osobou, která „fakticky ovládala“ předmětné zboží. Na otázku: Jaké množství tabákových výrobků bylo vyloženo před příjezdem celníku?“ maďarský řidič kamionu p. I.K. odpověděl: „Přibližně 1/5 - 1/6 celkového množství přepravovaných palet.“ Tato odpověď naopak svědčí o verzi prezentované daňovým subjektem v průběhu celého řízení, a sice že před příjezdem celníků bylo vyloženo pouze množství zboží nezbytné k provedení kontroly (viz např. svědecká výpověď paní E.B. zaznamenaná v protokolu č.j. 6860-6/2013-540000-11 ze dne 12.3.2013 nebo svědecká výpověď pana M.K. zaznamenaná v protokolu č.j. 2222-18/2012-086100-021 ze dne 17.4.2012, které jsou založeny v daňovém spisu), což opět svědčí o závěru, že daňový subjekt nebyl osobou, která by „fakticky ovládala“ předmětné zboží“.

Jak vyplývá z obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný se, v rozporu se svojí povinností stanovené mu v ustanovení § 102 odst. 3 daňového řádu, s námitkami žalobce nevypořádal. Přitom se jednalo o námitky, které by v případě jejich důvodnosti způsobily buď nepoužitelnost, nebo omezenou použitelnost výpovědi řidiče kamionu v neprospěch žalobce, tj. zejména pokud jde o námitky „věrohodnosti výpovědi“, „neúčasti žalobce při výslechu“, „sugestivnosti kladených otázek“ či „nesprávného překladu odpovědi řidiče“.

Žalovaný se taktéž nijak nevypořádal s důkazním návrhem žalobce „překladem protokolu o předmětném výslechu s tlumočnickou doložkou, který si žalobce obstaral“.

Otázkou tzv. opominutých důkazů se zabýval Ústavní soud například v nálezu ze dne 16.2.1995, sp. zn. III. ÚS 61/94 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>). Ústavní soud dospěl k závěru, že „zákonem předepsanému postupu v úsilí o právo (zásadám spravedlivého procesu), vyplývající z Listiny základních práv a svobod (čl. 36 odst. 1), nutno rozumět tak, že ve spojení s obecným procesním předpisem (o. s. ř.), v řízení před soudem (obecným), musí být dána jeho účastníkovi možnost vyjádřit se nejen k provedeným důkazům (čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) a k věci samé, ale také označit (navrhnout) důkazy, jejichž provedení pro zjištění (prokázání) svých tvrzení pokládá za potřebné; tomuto procesnímu právu účastníka odpovídá povinnost soudu nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také - pokud jim nevyhoví - ve svém rozhodnutí vyložit proč, z jakých důvodů (zpravidla ve vztahu k hmotněprávním předpisům, které aplikoval a právním závěrům, k nimž na skutkovém základě věci dospěl) navržené důkazy neprovedl, resp. pro základ svých skutkových zjištění je nepřevzal (§§ 153 odst. 1, 157 odst. 2 o. s. ř.); jestliže tak obecný soud neučiní, zatíží své rozhodnutí nejen vadami, spočívajícími v porušení obecných procesních předpisů, ale současně postupuje v rozporu se zásadami vyjádřenými v hlavě páte (především čl. 36 odst. 1, čl. 38 odst. 2) Listiny základních práv a svobod, a v důsledku toho též i v rozporu s čl. 95 odst. 1 úst. zák. č. 1/1993 Sb. Tak zvané opomenuté důkazy, tj. důkazy, o nichž v řízení nebylo soudem rozhodnuto, případně důkazy, jimiž se soud při postupu podle § 132 o. s. ř. (podle zásad volného hodnocení důkazů) nezabýval, proto téměř vždy založí nejen nepřezkoumatelnost vydaného rozhodnutí (§§ 221 lit. c/, 243b odst. 1 al. 2 o. s. ř.), ale současně též jeho protiústavnost (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 95 odst. 1 úst. zák. č. 1/1993 Sb.“

Závěry Ústavního soudu mají obecnou platnost a jsou aplikovatelné také na řízení daňové. Pro účely daňového řízení lze dovodit povinnost vypořádat se s důkazními návrhy daňového subjektu právě z ustanovení § 102 odst. 3 daňového řádu. Nelze současně pominout, že se tyto závěry musejí analogicky vztahovat na vypořádání jakýchkoli námitek, jimiž je zpochybňována použitelnost důkazů, o které hodlá správní orgán opřít své závěry činěné v neprospěch daňového subjektu.

Vzhledem k tomu, že se v případě důkazu výpovědi řidiče kamionu jednalo o jeden ze dvou důkazů, o který žalovaný opřel své závěry v neprospěch žalobce, dopustil se žalovaný nevypořádáním námitek žalobce a jeho důkazním návrhem podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. A to z toho důvodu, že v případě nepoužitelnosti, nebo omezené použitelnosti výpovědi řidiče kamionu by tuto výpověď nebylo možné použít v neprospěch žalobce způsobem, jak učinil žalovaný.

Nad rámec shora uvedeného je vhodné upozornit na existenci rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21.1.2014, č.j. 1 Afs 73/2011-167 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud v bodech 63 až 66 svého rozhodnutí uvedl: „Nejvyšší správní soud je v návaznosti na právě uvedené přesvědčen, že požadavky řádného daňového procesu dle českého práva vyžadují, aby se správce daně pokusil umožnit českému daňovému subjektu účast na výsledku svědka správním orgánem dožádaného státu. Za neexistence mezinárodní nebo evropské úpravy, která by harmonizovala přeshraniční provádění důkazů v daňovém řízení, nic více na českém správci dani požadovat nelze. Pokud tedy český správce daně žádá o výslech svědka podle

směrnice 77/799, měl by v zásadě požádat zahraniční správní orgán o umožnění účasti českého daňového subjektu na výsledku svědka v souladu s právem dožádaného státu. To samozřejmě za podmínky, že něco takového právo dožádaného státu vůbec umožňuje. Pokud cizí právo účast daňového subjektu na výsledku svědka umožní, český správce daně uvědomí v návaznosti na sdělení správního orgánu dožádaného státu daňový subjekt o místě a čase konání výsledku. Náklady spojené s cestou do zahraničí, eventuálně náklady na tlumočníka a zastoupení v dožádaném státě, nese plně český daňový subjekt (srov. přiměřeně § 76 odst. 3 daňového řádu), ledaže snad právo dožádaného státu stanoví jinak. Pokud by dožádaný stát účast českého daňového subjektu na výsledku svědka s odkazem na své vnitrostátní předpisy odmítl, může správce daně použít jako důkaz informace týkající se výpovědi dané osoby. Půjde o listinu osvědčující uskutečněný výslech, z níž bude zpravidla patrný průběh výsledku, obsah položených otázek a odpovědi vyslychané osoby, případně další důležité skutečnosti. Takový listinný důkaz musí být součástí veřejné části správního spisu, ale musí být českému daňovému subjektu také předestřen. Daňový subjekt musí mít vždy možnost se k takovému důkazu vyjádřit a navrhnout případně další důkazy (srov. cit. rozsudek čj. 5 AfS 51/2008 – 95). Přiměřeně to platí též pro situace, ve kterých český správce daně nevyzve dožádaný stát k umožnění účasti českého daňového subjektu na výsledku svědka, neboť z vlastní úřední činnosti ví, že právo dožádaného státu takovouto účast neumožňuje. V každém případě platí, že správce daně musí k listině osvědčující výslech svědka v zahraničí, který byl proveden bez účasti českého daňového subjektu na tomto výsledku, přistupovat obezřetně. Neúčast českého daňového subjektu na výsledku svědka v zahraničí, byť by se tak tomu stalo v souladu s procesním právem dožádaného státu, totiž ovlivňuje výpovědní hodnotu informací takto získaných. Tomu přizpůsobí správce daně svůj postup v rámci zásady volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že odlišné procesní požadavky na provádění důkazů v jiných členských státech Evropské unie nemohou zásadně snížit požadavek na správné a úplné zjištění skutkového stavu věci. Ostatně v otázce posuzování výpovědní hodnoty důkazů pořízených cestou směrnice 77/799 odkázal Soudní dvůr plně na vnitrostátní právo dožadujícího se státu (viz bod [53] shora). Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že český správce daně musí vzít v úvahu princip důvěry v činnost orgánů jiných členských států Evropské unie. Jak uvedla ve svém stanovisku generální advokátka J. Kokott, pouhé sdělení výsledku šetření není v zásadě dostatečné, protože důkazní hodnota takové informace z pohledu procesního práva dožadujícího se státu je zpravidla velice omezená (stanovisko ve věci Sabou ze dne 6.6.2013, bod 80). Sdělí-li tedy dožádaný stát výsledek šetření, k němuž na základě dožádání dospěl, aniž informuje o postupech, kterými k tomuto výsledku došel, a o zdroji určité informace, je důkazní hodnota takové informace dle českého práva omezená, byť nikoliv nulová. Svůj význam může mít jen v celkovém důkazním kontextu, a to ve spojení s jinými důkazy. Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že neuvedení zdroje informace má vliv na výpovědní hodnotu důkazu, nemá však takový dopad, že by činilo informaci procesně nepoužitelnou“.

Pokud by se žalovaný zabýval námitkou o „neúčasti žalobce při výsledku“, musel by nutně, obdobně aplikujíc závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud, vycházet z velice omezené použitelnosti výpovědi řidiče kamionu.

Žalobce ve svém vyjádření ze dne 21.2.2015 k výzvě žalovaného ze dne 13.5.2015, v části Ad 2) uvedl: „Dokument CMR č. 212752 je orazítkován a podepsán p. M.K., zaměstnancem daňového subjektu. Daňový subjekt ovšem zdůrazňuje, že k tomuto orazítkování a podepsání p. M.K. přistoupil až na pokyn pracovníků Celního úřadu Karlovy Vary po uskladnění předmětného zboží, které též proběhlo na základě jejich pokynu. Toto orazítkování a podepsání tedy nepředstavuje projev vůle směřující k potvrzení převzetí předmětného zboží, nýbrž pouze splnění pokynu pracovníků Celního úřadu Karlovy Vary. Jak již daňový subjekt v průběhu řízení uvedl, nikdo z pracovníků daňového subjektu však již nevyplnil zjednodušený průvodní doklad SAD ani nepotvrdil dodací list (tyto dokumenty jsou založeny v daňovém spisu). O těchto skutečnostech svědčí i obsah předmětného výsledku ze dne 2.9.2013, když na otázku: „Co se stalo s průvodním i doklady k zásilce vybraných výrobků (Komu byly předány? Jaké dokumenty dostal řidič zpět?)“ zní odpověď: „Dal jsem dokumenty zástupci tam ní společnosti, panu M.K. Zpět jsem dostal pouze podepsaný a orazítkovaný CMR doklad“, a na otázku: „Jaké doklady byly potvrzeny příjemcem? A kdy?“ zní odpověď: „Nevím, jaké dokumenty byly potvrzeny příjemcem. Když jsem přijel, odevzdal jsem průvodní doklady, vykládka začala. Když skončili celníci, zpět jsem dostal pouze CMR dokument“. Tato skutečnost je ještě zdůrazněna v překladu protokolu o předmětném výsledku s tlumočnickou doložkou, který si obstaral daňový subjekt a v němž zní překlad poslední otázky takto: „Jaké dokumenty podepisoval adresát a kdy?“ a překlad odpovědi na tuto otázku takto: „Nevím, co adresát podepisoval. Při mém příjezdu jsem předal dokumenty o zboží, začali vykládat. Podepsané CMR jsem dostal zpět, až celníci skončili.“ Daňový subjekt dále podotýká, že dokument CMR má sloužit pouze pro dopravce jako doklad o dovozu zboží do místa určení, jiným i slovy, vyjadřuje vztah mezi adresátem zboží a dopravcem zboží, nikoli vztah mezi odesílatelem zboží a adresátem zboží. Vztah mezi odesílatelem zboží (Vimpcx Tobacco Kft.) a adresátem zboží (daňový subjekt) vyjadřuje dodací list, který ovšem v posuzovaném případě nebyl podepsán ani jinak potvrzen, jak daňový subjekt opakovaně uváděl (nepotvrzený dodací list je součástí daňového spisu). Dokument CMR č. 212752 byt tedy v posuzovaném případě podepsán nouze za jediným účelem, a sice aby maďarský řidič kamionu p. I.K. mohl odjet poté, co pracovníci Celního úřadu Karlovy Vary nechali předmětné zboží uskladnit“.

Jak vyplývá z obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný se, v rozporu se svojí povinností stanovené mu v ustanovení § 102 odst. 3 daňového řádu, s námitkami žalobce nevypořádal. Přitom se jednalo o námitky, které by v případě jejich důvodnosti, jednak vyvrátily správnost skutkových zjištění žalovaného o posloupnosti jednotlivých úkonů žalobce ve vztahu k předmětnému zboží, tj. pokud jde o námitky „za jakých okolností a kdy došlo podpisu dokladu CMR panem Kůrkou“ a „že řidič kamionu vypověděl, že podepsané CMR dostal zpět, až celníci skončili“, jednak by výrazným způsobem relativizovaly správnost závěrů žalovaného, tj. pokud jde o námitku „nevyplnění zjednodušeného průvodního dokladu SAD a nepotvrzení dodacího listu“ a „povahy dodacího listu ve vztahu mezi odesílatelem zboží a jeho adresátem“.

Žalovaný se taktéž nijak nevypořádal s důkazním návrhem žalobce „na výslech pana Kůrky ke skutečnostem tvrzeným žalobcem ve vyjádření ze dne 21.2.2011“.

Žalovaný se tak svým nezákonným postupem dopustil obdobných pochybení, jaká jsou popsána v předchozím bodě tohoto rozsudku.

Vzhledem k tomu, že se v případě podepsaného nákladního listu CMR jednalo o jeden ze dvou důkazů, o který žalovaný opřel své závěry v neprospěch žalobce, dopustil se žalovaný nevypořádáním námitek žalobce a jeho důkazním návrhem podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. A to z toho důvodu, že v případě vyvrácení správnosti skutkových zjištění žalovaného o posloupnosti jednotlivých úkonů žalobce ve vztahu k předmětnému zboží a výrazné relativizaci správnosti závěrů žalovaného při eventuálním prokázání skutečnosti, že mezi odesílatelem zboží a jeho adresátem je obvyklé potvrdit krom nákladního listu CMR také dodací list, který zde zůstal nevyplněn, nemohl by žalovaný existenci podepsaného nákladního listu CMR použít v neprospěch žalobce způsobem, jakým učinil.

4.

Podle § 78 odst. 5 s.ř.s. právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, je v dalším řízení správní orgán vázán.

Soud má za to, že žalovaný postupoval v rozporu s ustanovením § 78 odst. 5 s.ř.s. a v řízení následujícím po zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 4.6.2014, č.j. 57 Af 29/2013-85, nerespektoval právní názor, který soud v tomto rozsudku vyslovil.

Předně je nezbytné uvést, že se soud ve zrušujícím rozsudku podrobně zabýval výkladem pojmu „*skladování*“ a dospěl v této souvislosti k závěru, že „*žalobce by věc „fakticky ovládal“ pokud by podle obecných názorů a zkušeností vykonával tzv. právní panství nad věcí, resp. s ohledem na zvyklosti, zkušenosti a obecné názory – nakládal s předmětným zbožím*“.

Pokud tedy žalovaný chtěl setrvat na svém původním závěru o tom, že „*skladovatelem*“ ve vztahu k předmětným výrobkům byl žalobce a nikoli společnost VimpeX Tobacco Kft, bylo jeho povinností provést dokazování za účelem zjištění, co konkrétně se s předmětným zbožím dělo od jeho příjezdu do areálu žalobce až do příchodu správce daně, a současně za účelem zjištění, jaké jsou při obdobné obchodní činnosti „*zvyklosti, zkušenosti a obecné názory*“ při nakládání s předmětným zbožím.

Žalovaný však takto nepostupoval.

K tomu, co konkrétně se s předmětným zbožím dělo od jeho příjezdu do areálu žalobce až do příchodu správce daně, v neprospěch žalobce žalovaný použil pouze výpověď řidiče kamionu, která se však neuskutečnila po vydání zrušujícího rozsudku, nýbrž již dne 2.9.2013, a existenci podepsaného nákladního listu CMR.

K tomu, jaké jsou při obdobné obchodní činnosti „*zvyklosti, zkušenosti a obecné názory*“ při nakládání s předmětným zbožím, neprovedl žalovaný žádný důkaz. A to ani za situace, jak popsáno shora, když se žalobce například dovolával toho, co má být obvyklé, tj. „*že mezi odesílatelem zboží a jeho adresátem je obvyklé potvrdit krom nákladního listu CMR také dodací list, který zde byl avšak zůstal nevyplněn*“. Za této situace není vůbec možné

posoudit, zda žalobce byl či nebyl „*skladovatelem*“ ve vztahu k předmětnému zboží, resp. že na základě „*zvyklostí, zkušeností a obecných názorů*“ za něho považován být měl.

Že by pro předání předmětného zboží mělo být obvyklým to, co vypověděl řidič kamionu, tj. že po příjezdu do areálu příjemce „*dá dokumenty zástupci příjemce*“, „*je přítomen do doby vyložení prvních dvou palet*“, poté „*odejde do kabiny vozidla, kde odpočívá a jí*“ a to až do doby, kdy „*skončí celníci a on dostane zpět pouze CMR dokument*“, z něhož nevyplývá.

Navíc je nezbytné upozornit na to, že výpověď řidiče kamionu je v rozporu se skutkovým zjištěním, ze kterého vycházel žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Z něhož totiž nevyplývá, že by posloupnost jednotlivých kroků byla takováto: „*při příjezdu byl kamion vpuštěn do zabezpečeného areálu odvolatele a ten převzal tabákové výrobky potvrzením nákladního listu CMR a započal vykládku kamionu svým zaměstnancem*“. Svědek jasně vypověděl, že podepsaný nákladní list obdržel až poté, „*co celníci skončili*“. Skutková zjištění žalovaného tak nemají oporu v provedeném dokazování.

Má-li současně žalovaný za to, že k „*převzetí tabákových výrobků dochází převzetím nákladního listu CMR*“, je nezbytné konstatovat, že tato skutečnost z něhož nevyplývá.

Podle čl. 9 odst. 1 vyhlášky č. 11/1975 Sb. o Úmluvě o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR) je nákladní list, pokud není prokázán opak, věrohodným dokladem o uzavření a obsahu přepravní smlouvy, jakož i o převzetí zásilky dopravcem.

Z právě citovaného ustanovení vyplývá, že nákladní list je „*dokladem o převzetí zásilky dopravcem*“ nikoli „*dokladem o převzetí zásilky příjemcem*“, a to navíc pouze za situace, kdy není prokázán opak. I Úmluva o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě tak připouští eventuálně prokázat, že údaje v nákladním listu nemusejí odpovídat skutečnosti. Z něhož tak nevyplývá, že by nákladní list byl jakýmsi cenným papírem, jehož předáním dochází k převzetí zásilky, ani že by byl bezvýhradným důkazem o převzetí zásilky příjemcem.

Soud již ve zrušujícím rozsudku upozornil žalovaného na existenci čl. 30 odst. 1, 2 a 5 Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě, když uvedl: „*Zmínit lze například ustanovení čl. 30 odst. 1, 2 a 5 Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR) ze dne 27.11.1974 (č. 11/1975 Sb.), podle kterého převzal-li příjemce zásilku, aniž spolu s dopravcem zjistil náležitě její stav nebo ohlásil dopravci výhrady s uvedením všeobecných údajů o povaze ztráty nebo poškození nejpozději při převzetí zásilky, jde-li o ztráty nebo poškození zjevně znatelné, a nejpozději do 7 dnů ode dne vydání zásilky, nepočítaje v to neděle a uznané svátky, jde-li o ztráty nebo poškození zjevně neznatelné, má se za to, pokud se neprokáže opak, že obdržel zásilku ve stavu uvedeném v nákladním listě. Jde-li o ztráty nebo poškození zjevně neznatelné, musí být výše uvedené výhrady učiněny písemně. Byl-li stav zásilky náležitě zjištěn příjemcem a dopravcem, je proti výsledku takového zjištění přípustný důkaz jen tehdy, jde-li o ztráty nebo poškození zjevně neznatelné a poslal-li příjemce písemné výhrady dopravci do 7 dnů po tomto zjištění, nepočítaje v to neděle a uznané svátky. Dopravce a příjemce jsou povinni v přiměřené míře*

vzájemně si ulehčit provádění potřebných zjištění a šetření. Z právě citovaných ustanovení o Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě tak vyplývá nejen to, že převzetí zásilky příjemcem není prostým formálním úkonem, nýbrž také to, že převzetí zásilky bude tradičně předcházet její kontrola“. Žalovaný přesto existenci této úmluvy zcela pominul.

Je tedy nezbytné uzavřít, že ani výpověď řidiče kamionu ani existence podepsaného nákladního listu CMR, nijak neprokazuje, že se skutkový děj odehrál jinak, než z jakého skutkového děje vycházel soud již ve zrušujícím rozsudku.

Nad rámec uvedeného je nezbytné konstatovat, že závazný právní názor nebyl žalovaným respektován, ani pokud jde o závěr soudu o tom, že „*skutečnost, že žalobce měl vědět, že k předmětnému zboží není odvedena spotřební daň, není skutečností, která by byla rozhodná z hlediska fyzické kontroly zboží, které má být od dopravce převzato*“. I přes tento závěr žalovaný opakovaně na straně 12 odůvodnění napadeného rozhodnutí uzavřel, že „*z profesního postavení paní E.B. nutno dovodit, že při převzetí zjednodušeného přepravního dokladu, tzv. dokladu SAD, neměly následovat žádné úkony ve vztahu k předmětným tabákovým výrobkům, nehledě na to, že při příjezdu kamionu do areálu odvolatele jsou doklady tím prvním, co je předkládáno přepravcem. Tedy pokud převzala doklady od řidiče, jak ve své výpovědi tvrdí, musela okamžitě zjistit, že jsou dopravovány výrobky, které nejsou v režimu podmíněného osvobození od daně, kamion neměl být ani otevřen, respektive prohlídka zboží (jak tvrdí odvolatel) byla bezpředmětná a nadbytečná. Zvýše uvedeného není pochyb o tom, že odvolatel měl všechny potřebné informace k tomu, aby vyhodnotil na základě dokladů skutečnost, která nastala, a následně nepotvrzoval převzetí zboží na CMR dokladu*“.

VII.

Rozhodnutí soudu.

Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

VIII.

Náklady řízení.

Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3.000 Kč a v odměně advokáta za 4 úkony právní služby, a to za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), dva úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) a jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, když advokát převzal a připravil zastoupení žalobce, jménem žalobce podal žalobu a repliku a účastnil se jednání před soudem. Podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 advokátního tarifu činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku 3.100 Kč. Za čtyři úkony právní služby tak žalobci náleží částka ve výši 12.400 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč, tj. za čtyři úkony na částku ve výši 1.200 Kč. Podle

§ 14 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu advokátu náleží náhrada za čas promeškaný v souvislosti s poskytnutím právní služby při úkonech prováděných v místě, které není sídlem nebo bydlištěm advokáta, za čas strávený cestou do tohoto místa a zpět. Za 4 započaté půlhodiny promeškaného času cestou na jednání soudu z Prahy do Plzně a zpět je tak náhrada za promeškaný čas dána částkou 400 Kč (100 Kč za každou i jen započatou půlhodinu). Vzhledem k tomu, že zástupcem žalobce je advokát, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí 2.940 Kč. Náklady řízení tedy včetně DPH činí částku ve výši 19.940 Kč. Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s. Místo plnění určil soud v souladu s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s.

P o u ě 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 (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 9. srpna 2016

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová