



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka, v právní věci **žalobce P.B.**, zastoupeného JUDr. Zdeňkem Weigem, advokátem, se sídlem Praha 4, Nad Zátěším 22, proti **žalovanému Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 1387/7, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. srpna 2013 č.j. 27600-2/2013-900000-304.6,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

I. Napadená rozhodnutí

Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 29. 3. 2013, čj. 1411-6/2013-540000-31. Tímto rozhodnutím správní orgán I. stupně vyměřil žalobci z moci úřední spotřební daň

z lihu za zdaňovací období září 2010 ve výši 271.890,- Kč. Celní úřad v odůvodnění rozhodnutí uváděl, že vyšel ze zjištění, že 23.9.2010 provedli pracovníci Celního ředitelství Plzeň, oddělení 31- Odhalování organizované trestné činnosti, prohlídku jiných prostor a pozemků v objektu bez čísla popisného a čísla evidenčního na stavební parc.č. 48/7 v k.ú. Dolní Žďár u Ostrova a tomto objektu, který měl žalobce jako jediný nájemce v nájmu na základě smlouvy o nájmu nebytových prostor ze dne 31.3.2006, našli specifikované lihoviny. V rámci podání vysvětlení žalobce uváděl, že uvedené lihoviny nejsou jeho, nýbrž Vietnamce jménem D., o kterém věděl pouze to, že na vozidle měl v registrační značce uvedeno písmeno „A“ jako Praha. Sám žalobce uvedené lihoviny do těchto skladových prostor nezavážel, ani nevěděl, kdo a jak tak často činil, neměl kontakt na distributora těchto lihovin a tyto výrobky nedistribuoval. Pokud jde o klíče od uvedených skladových prostor, žalobce uvedl, že od těchto prostor měl klíče pouze on. U vzorků odebraných z výše uvedených lihovin za účelem jejich posouzení v Celně technické laboratoři, byly provedeny zkoušky, o každé provedené zkoušce byl pořízen protokol ze dne 27. 12. 2010. Z výsledků zkoušek vyplynulo, že se jednalo o lihoviny různých značek, lihovitosti a objemu spotřebitelského balení, které jsou předmětem spotřební daně podle § 67 odst. 1 zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen zákon o spotřebních daních). Celní úřad vycházel z ust. § 4 odst. 1 písm. f) zák. o spotřebních daních, které definuje, kdo je plátcem spotřební daně, dále vycházel z ust. § 67 zák. o spotřebních daních, které stanoví podmínky, za kterých předmětem daně se stává líh a vycházel i z ust. § 4 odst. 5 písm. c) zák. o spotřebních daních, která definuje množství vybraných výrobků určených pro osobní spotřebu v případě lihovin. Celní úřad dále zaujal právní názor k námitce daňového subjektu, že při odběru vzorků nebyl dodržen postup pro odběr vzorků stanovených ve služebním předpisu č. 18/2008, což daňový subjekt označoval za důvod, proč výsledek vycházející z takového postupu nemůže být v řízení použit. K obraně daňového subjektu, který opravil své původní tvrzení a uváděl, že klíče od skladových prostor, ve kterém byly nalezeny specifikované lihoviny, měl nejen žalobce jako daňový subjekt, ale i zmíněný Vietnamec D., který tyto lihoviny v těchto prostorách také skladoval. K tomuto tvrzení celní úřad uvedl, že je nepochybné, že daňový subjekt měl ke dni 23.9.2010 v nájmu jako jediný nájemce objekt bez čísla popisného a bez čísla evidenčního na stav. par. č. 48/7 v k.ú. Dolní Žďár u Ostrova, a to na základě smlouvy o nájmu nebytových prostor z 31. 3. 2006. Daňový subjekt sice tvrdil, že od těchto prostor měl klíče ještě zmíněný Vietnamec D., nicméně tyto tvrzené údaje celní úřad vyhodnotil jako natolik obecné, že žádnou osobu podle takového označení nelze určit. Celní úřad dospěl k závěru, že daňový subjekt nijak neprokázal, že skutečně s ním dané prostory užívala ještě jiná osoba a proto daňový subjekt byl označen za osobu, která předmětné lihoviny skladovala. Protože daňový subjekt neprokázal zdanění výše uvedených lihovin, vznikla mu povinnost daň přiznat a daň zaplatit dnem stanoveným v § 4 odst. 1 písm. f) zák. o spotřebních daních ve smyslu § 9 odst. 3 písm. e) téhož zákona.

Žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí posuzoval tři základní odvolací body, které se týkaly otázky skladování, otázky způsobu odběru vzorků a otázky použitelnosti důkazu z trestního řízení. Žalovaný při posuzování otázky, kdo v objektu bez čísla popisného a čísla evidenčního na par. č. 48/7 v k.ú. Dolní Žďár u Ostrova ve smyslu zákona o spotřebních daních skladoval tam zjištěné lihoviny, dospěl k následujícímu závěru. Určující pro posouzení důvodnosti této odvolací námítky podle žalovaného je ust. § 4 odst. 1 písm. f) zák. o spotřebních daních, které stanoví podmínky, za kterých se subjekt stává

plátcem spotřební daně. Při splnění uvedených zákonných podmínek, takové osobě, aniž by vznikla zákonná povinnost registrace ke spotřební dani, vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje nebo dnem zjištění vybraných výrobků u těchto plátců, a to tím dnem, který nastal dříve. Plátcí, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit jsou povinni předložit daňové přiznání samostatně za každou daň celnímu úřadu, a to do 25 dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla. Smyslem ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zák. o spotřebních daních, je postihovat skladovatele většího množství vybraných výrobků za neoprávněné skladování. Při výkladu pojmu skladování žalovaný poukazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, čj. 7 Afs 69/2007-85 a na rozsudek téhož soudu z 23. 4. 2009, čj. 9 Afs 59/2008-80. Vycházejí z právních názorů plynoucí z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu žalovaný usoudil, že pro vznik povinnosti podle § 4 odst. 1 písm. f) zák. o spotřebních daních je relevantní uložení vybraných výrobků u osoby, kterou lze považovat za skladovatele a pro naplnění tohoto pojmu je nepodstatné, kdo má uložené výrobky ve svém vlastnictví. Při určování osoby povinné k dani se celní orgány obrací nejprve na osoby, u nichž je detence zboží nejvíce pravděpodobná, tedy vlastníka, či oprávněného nájemce skladovacích prostorů. Tyto osoby buď prokáží, že se jedná o výrobky zdaněné, případně se od odpovědnosti odvést daň liberují, protože prokáží, že k těmto výrobkům nemají jakýkoliv kvalifikovaný vztah. Určování osoby povinné k dani nemůže být proto svévolné či nahodilé a postup cestou od osoby s nejbližším vztahem k výrobkům k osobám dalším je nutné omezit, a to pouze na osoby, u kterých je existence detenčního práva k výrobkům alespoň pravděpodobná. Žalovaný přitom vycházel z písemného sdělení jednatele vlastníka objektu, kde ke skladování vybraných výrobků došlo, a to jednatele společnosti AGRO TRAVEL Ing. A.F. ze kterého je zřejmé, že tento objekt měl v inkriminovanou dobu v nájmu odvolatel, což také bylo doloženo smlouvou o nájmu nebytových prostor uzavřenou mezi společností AGRO TRAVEL se žalobcem, a to na dobu neurčitou od 1. 4. 2006. Celní orgány se proto zaměřily na osobu žalobce jako osobu, jež měla k předmětným prostorům a v něm skladovaným výrobkům nejbližší vztah.

Podle žalovaného daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat a povinnost toto tvrzení prokázat. Důkazní břemeno nastává na straně daňového subjektu tehdy, kdy správce daně vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu. Ten je potom povinen tvrzené skutečnosti dokázat, a pokud je neprokáže, nevyvrátí pochybnosti správce daně, čímž neunesse důkazní břemeno a správce daně je oprávněn pak daň stanovit. Podle žalovaného v daňovém řízení se uplatňuje zásada volného hodnocení důkazů, ale také zásada projednací, spočívající v tom, že správce daně není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu. Žalobce tvrdil, že skladovatel zjištěných vybraných výrobků (lihovin) je Vietnamec jménem D., o němž nic neví, pouze to, že na registrační značce vozidla bylo písmeno „A“ jako Praha. Správci daně tak vznikly oprávněné pochybnosti o tom, zda skutečným skladovatelem je právě tato označená osoba, přičemž žalobci se nepodařilo prokázat fyzickou existenci této osoby, jako nezbytnou podmínku pro určení osoby odpovědné za skladování vybraných výrobků. Pokud tedy žalobce v průběhu celého řízení neprokázal správci daně fyzickou existenci osoby, která měla být podle jeho tvrzení skladovatelem vybraných výrobků a nevyvrátil tak jeho pochybnosti, nemůže být toto jeho tvrzení dostatečným důkazem o tom, že to nebyl žalobce, kdo skladoval předmětné výrobky. Pokud žalobce nebyl schopen předložit dostatečné důkazy

o tom, kdo byl skladovatelem vybraných výrobků – lihovin, neunesl své důkazní břemeno. Bylo to právě žalobce a nikoliv správce daně, který neunesl důkazní břemeno týkající se této otázky. Žalovaný dospěl k závěru, že to byl právě žalobce, kdo měl ke skladovaným vybraným výrobkům – lihovinám, kvalifikovaný vztah, neboť reálně ovládal přístup do objektu, kde byly umístěny, měl k dispozici klíče od tohoto objektu a podle sledování celních orgánů objekt opakovaně navštěvoval a aktivně se podílel na činnosti v objektu. Žalobci tak svědčilo přinejmenším detenční právo k vybraným výrobkům (lihovinám). Žalobce byl tedy osobou, kdo vybrané výrobky skladoval ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zák. o spotřebních daních a proto je i osobou povinnou k uhrazení spotřební daně z těchto výrobků.

Žalovaný v další části odůvodnění napadeného rozhodnutí zaujal názor k odvolací výtce, že při odběru vzorku nebylo postupováno podle právně závazného předpisu celní správy, a to podle služebního předpisu č. 18/2008. Žalovaný uváděl, že postup celních orgánů při odběru vzorku zboží nebyl upraven obecně závazným právním předpisem a proto bylo povinností celního orgánu při odběru vzorku zboží postupovat podle pracovního postupu pro odběr a manipulaci se vzorky vydaným Generálním ředitelstvím cel jako služební předpis č. 18/2008. Žalovaný připouštěl, že nelze přehlížet, že v případě nesprávně zvoleného procesního postupu při odběru vzorků, teprve, resp. při vadách při odběru vzorků, mohly by tyto vady mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí o vyměření spotřební daně, avšak pouze za předpokladu, že by bylo zpochybněno, že lihoviny zjištěné v předmětném objektu buď nejsou lihovinami, které podléhají právní úpravě zákona o spotřebních daních nebo nebyly identickými lihovinami podrobenými testování v Celně technické laboratoři. Žalovaný opět ve shodě s judikaturou správních soudů vycházel ze závěru, že jakkoliv je jakýkoliv nezákonný postup správců daně či správních orgánů obecně nežádoucí, sám o sobě ještě neznamená, že rozhodnutí vydané na základě nezákonného či vadného postupu musí nutně také být nezákonné. Aby mohl nezákonný postup, resp. procesní vady, kterých se správce daně dopustil, mít vliv na zákonnost konečného rozhodnutí, musí tyto vady dosahovat určité intenzity, která je způsobilá negativně zasáhnout do postavení daňového subjektu. Klíčovou otázkou je tak otázka, zda případné procesní vady při odběru vzorku měly, či mohly mít vliv na samotné vyměření daně, tedy zda mohly, či měly vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí o vyměření spotřební daně. Žalobce přitom nenamítal, že by lihoviny, které byly zjištěny při prohlídce předmětného objektu nebyly lihovinami podléhající spotřební dani, nebo lihovinami odlišnými od lihovin podrobených testování v Celně technické laboratoři. Z obsahu protokolů o zkoušce v Celně technické laboratoři ze dne 27. 12. 2010 je zřejmé číslo a název vzorku, místo jeho odběru a dále, že bylo testováno originální balení vzorku, beze stop poškození či nepovolené manipulace včetně fotodokumentace. Provedenou analýzou bylo zjištěno, že předmětné lihoviny byly vybranými výrobky ve smyslu zák. o spotřební dani, které zdanění podléhají. Nejsou zde žádné důvody, které by zavadávaly opodstatněné pochybnosti o tom, že tyto lihoviny podléhaly právní úpravě zákona o spotřebních daních ani o shodnosti zjištěných a zkoumaných lihovin. I v případě předpokladu nesprávné aplikace procesního postupu při odběru vzorku nebylo by toto pochybení v posuzovaném případě způsobilé ovlivnit zákonnost vyměření spotřební daně. Je nepochybné, že žalobci byla vyměřená spotřební daň z lihovin zjištěných v předmětném objektu. Tyto lihoviny spotřební dani podléhají a žalobce nedoložil, že by tyto lihoviny byly zdaněny.

Žalovaný zaujal stanovisko i k třetí odvolací výtce, která se týkala významu výsledku šetření celního orgánu v postavení orgánu policejního v trestním řízení a jejich použitelnost pro daňové řízení zejména ve vztahu k využití protokolů Celně technické laboratoře o zkoušce odebraných vzorků, které byly pořízeny pro potřeby trestního řízení. Žalovaný zdůraznil, že žalobce namítal pouze to, že vzorky byly získány neprocesním způsobem a nijak nezpochyboval jejich věcnou správnost. V této souvislosti žalovaný poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, ve kterém tento soud posuzoval použitelnost listin, z nichž je patrný obsah výpovědi svědků z jiných řízení a podmínky, za který mohou být podkladem pro rozhodnutí. Žalovaný konstatoval, že s odkazem na definované podmínky byly i v projednávaném případě žalobcem naplněny a proto protokoly z Celně technické laboratoře o zkoušce odebraných vzorků, vyhotovené pro trestní řízení správce daně využil jako důkazního prostředku, který žalobci zpřístupnil, s jeho obsahem ho podrobně seznámil a dal možnost navrhopvat v tomto směru další důkazy. Žalobce však v průběhu daňového řízení obsah protokolů a z nich plynoucí závěry nikterak nezpochybil. Správce daně proto podle žalovaného nepochybil, pokud použil protokoly Celně technické laboratoře o zkoušce odebraných vzorků, vypracované pro potřeby trestního řízení, neboť jiný postup by byl v rozporu se zásadou efektivity daňového řízení. Z těchto komplexních důvodů žalovaný v odvolání žalobce proti rozhodnutí celního úřadu zamítl a toto rozhodnutí potvrdil.

II. Žaloba

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného a tvrdil, že bylo vydáno v rozporu se zákonem. Žalobce rekapituloval zjištění, ze kterých vycházel celní úřad ve svém prvoinstančním rozhodnutí a rekapituloval celý průběh řízení před celním úřadem. Žalobce namítal, že v řízení bylo nutné nejdříve zjistit, kdo předmětné lihoviny v objektu skladoval, a to bez ohledu na to, kdo byl jejich vlastníkem nebo detentorem, protože žalobce to rozhodně nebyl. Poukazoval na způsob, jakým se celní úřad s touto námitkou žalobce vypořádal s poukazem na ust. § 4 odst. 1 písm. f) zák. o spotřebních daních v souvislosti se způsobem, jakým se s touto problematikou vypořádal Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 1 Afs 94/2009-56. Žalobce současně uváděl, jak se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí s výkladem pojmu skladování a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 94/2009-56, ve kterém tento soud řešil, za jakých podmínek se stává dopravce plátcem spotřební daně. Z argumentace žalovaného žalobce dovodil, že žalovaný dospěl k závěru, že sám žalobce měl předmětné lihoviny nejméně v detenci, když vyšel výhradně z toho, že žalobce reálně ovládal přístup do objektu, kde byly tyto lihoviny umístěny, a měl k dispozici klíče od tohoto objektu. Detence však, jak judikoval Nejvyšší správní soud, znamená, že detentor fakticky určitou věc ovládá, ale nenakládá s ní jako s vlastní. Avšak z čeho žalovaný vyvodil, že žalobce předmětné lihoviny fakticky ovládal, nelze z napadeného rozhodnutí zjistit. Z tvrzení žalovaného, že žalobce neprokázal, že by nájemcem resp. podnájemcem, skladových prostor byla jiná osoba, a protože měl žalobce uzavřenu nájemní smlouvu na předmětný prostor, vyvodil žalovaný, že je nutné považovat žalobce za jediného nájemníka a skladovatele lihovin. Toto konstatování žalovaného však nelze rozhodně označit za důkaz, ale jde pouze o názor žalovaného, resp. jeho domněnku, což znamená, že žalovaný vychází z toho, že jím předpokládaná skutečnost existuje. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení,

dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Protože v daňovém tvrzení nemusí daňový subjekt uvádět to, zda nějaké prostory s ním užívá jiná osoba, vyplývá z toho, že žalobce nebyl povinen prokazovat tuto skutečnost, ale důkazní břemeno leží na správci daně. Navíc podle § 92 odst. 5 písm. b) daňového řádu, prokazuje správce daně skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce.

Ve druhé části žaloby žalobce rekapituloval výchozí podklady a právní názory zaujaté celním úřadem a žalovaným k otázce odběru vzorků předmětných lihovin. Žalobce připomněl, že již v odvolání uváděl, že odběr vzorků zboží a manipulace s nimi je upravena ve vnitřním předpisu celní správy SP 18/2008, podle kterého byli pracovníci celního ředitelství povinni postupovat. Žalobce opakoval, že již v odvolání rozepsal jednotlivá ustanovení tohoto předpisu, který např. v odst. 13 stanoví, že před vlastním odběrem vzorků seznámí vzorkař zástupce kontrolovaného subjektu, v daném případě žalobce, s postupem odběru a předá mu poučení kontrolovaného subjektu a že po ukončení odběru vzorků má kontrolovaný subjekt právo vznést písemné námitky proti postupu a jednání zaměstnanců celní správy, event. proti způsobu odběru vzorků, a to ve *Vyjádření kontrolovaného subjektu*, které je součástí *Poučení kontrolovaného subjektu* s tím, že originál poučení s vyjádřením si ponechá kontrolovaný subjekt. Celní ředitelství tak neučinilo, i když sám žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že žalobce byl prohlídce přítomen. Proto žalobce namítl, že nepostupoval-li celní orgán při odběru vzorků podle uvedeného služebního předpisu, postupoval nejen protizákonně, ale i protiústavně, což dokládá konstantní judikatura Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu. V této souvislosti žalovaný rekapituloval způsob, jakým se žalovaný v napadeném rozhodnutí s touto odvolací námitkou vypořádal. Dále poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 78/2009-59, který zde konstatoval, že procesní pochybení celního úřadu při odběru vzorků nemusí mít vliv na zákonnost rozhodnutí a že neúčast daňového subjektu při odběru vzorku tabákových výrobků nemusí mít vliv nejen na charakter odebraného vzorku výrobků, ani sama o sobě nemusí zavdat důvod k pochybnostem o jejich autenticitě. K učinění opačného závěru nepostačí toliko hypotetické pochybnosti o nesprávné manipulaci se vzorkem, nýbrž pochybnosti opodstatněné. V případě žalobce, nejenže celní orgány nedodržely procesní postup pro ně právně závazný, ale vůbec neodebraly žádné vzorky, ani nevyhotovily protokoly o odběru vzorku a žalobce nejen že odběru vzorku nebyl přítomen, i když se na daném místě zdržoval, ale ani o tom nebyl zpraven. Podle jiných rozsudků Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu platí, že pokud se ohledně postupu celních orgánů, k nimž jsou zmocněny zákonem, který jinak není regulovaný obecně závazným pravidlem chování, vytvořila správní praxe a tato je nepochybně všeobecně dodržována, nelze než konstatovat, že pro správní orgán je taková správní praxe právně závazná. V takovýchto případech celní orgán se od této praxe nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový postup by byl libovůlí, která je v právním státě nepřípustná a že ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila, přičemž prostorem pro uvážení, je zde nutno rozumět i to, jakým způsobem provede odběr dováženého zboží a jak s ním dále bude nakládat, není-li takový postup konkrétně stanoven právním předpisem, ale obecně se o vytvořené určité správní praxe lze odchýlit, avšak zásadně pouze *pro futuro* a z racionálních důvodů, protože je zcela v dispozici příslušného orgánu tuto správní praxi změnit a nebo nestanovit pravidla žádné, ovšem něco takového může platit vždy pouze do budoucna. Tento právní názor zaujal

Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 7 Afs 45/2007-251. V této souvislosti žalobce poukázal na Nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 146/01, ve kterém judikoval, že pokud orgán veřejné moci nerespektuje při rozhodování vlastní interní předpisy o lhůtách pro vyřízení odvolání, nutno takový postup hodnotit jako porušení práva občana na vyřízení jeho věci v přiměřené lhůtě. Obdobě Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 2 Ans 1/2005-57 judikoval, že pokud se vytvořila správní praxe spočívající v tom, že vytýkácí řízení se uzavírají v určitých lhůtách, případně ve lhůtách prodloužených podle přesně stanovených pravidel, vyplývá ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněné nerovného zacházení, že pro správní orgány je taková správní praxe právně závazná. Tuto judikaturu podle žalobce žalovaný zcela pominul.

Žalobce navrhl, aby z uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správce daně I. stupně byla zrušena a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení a navrhl, aby žalovaný byl povinen žalobci uhradit náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě uváděl k uplatněným žalobním bodům, které se týkaly otázky výkladu pojmu skladování a otázky závazné aplikace a tvrzeného porušení služebního předpisu č. 18/2008, shodně jako v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí. Na základě totožných právních závěrů oba uplatněné žalobní body označil za nedůvodné a komplexně navrhl zamítnutí žaloby.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud při přezkoumávání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, kterými byly výroky rozhodnutí řádně napadeny (§ 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.).

Krajský soud nepřezkoumával napadené rozhodnutí v celém rozsahu, ale vycházel z obsahu žaloby a tvrzení žalobce o nezákonnosti přezkoumávaného rozhodnutí a o vadách, kterými mělo být řízení před správcem daně zatíženo a tato žalobní tvrzení rozdělil do dvou žalobních bodů.

V rámci **prvého žalobního bodu**, žalobce napadal právní závěry, které učinil správce daně I. stupně i žalovaný ve vztahu k výkladu pojmu „skladoval“ a tvrdil, že došlo k porušení ust. § 92 odst. 3 daňového řádu. V daňovém řízení podle žalobce nemusí daňový subjekt uvádět to, zda nějaké prostory s ním užívá i jiná osoba, proto žalobce nebyl povinen prokazovat skutečnost, kdo užíval prostory, ve kterých byly předmětné lihoviny zajištěny a důkazní břemeno o prokázání této skutečnosti leží na správci daně. Správce daně podle žalobce na podkladě § 92 odst. 5 písm. b) daňového řádu prokazuje rovněž skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce. Právě za domněnku žalobce označil

závěr správce daně, že žalobce byl jediným nájemníkem předmětných prostor a skladovatelem předmětných lihovin.

Pro posouzení důvodnosti tohoto prvního žalobního bodu vycházel krajský soud z ust. § 4 odst. 1 písm. f) zák. o spotřebních daních, ve znění k 31. 12. 2013. Podle tohoto ustanovení plátcem spotřební daně 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.

Podle § 9 odst. 3 písm. e) *in fine*, zákona o spotřebních daních, povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem zjištění, že plátce vybrané výrobky po nějakou dobu držel nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve.

Z nesporných skutečností krajský soud dovodil, že žalobce na základě smlouvy o nájmu nebytových prostor ze dne 31.3.2006 měl v nájmu prostory v objektu bez čísla popisného a bez čísla evidenčního na stavební parcele č. 48/7 v k.ú. Dolní Žďár u Ostrova. V těchto prostorách při provedené prohlídce byly nalezeny lihoviny ve specifikovaném druhu a množství. V rámci prováděné prohlídky žalobce disponoval klíči od těchto prostor, což také svým jednáním při prováděné prohlídce těchto prostor spontánně potvrdil a teprve následně na svou obranu tvrdil, že existovala ještě druhá neidentifikovaná osoba, Vietnamec s přezdívkou D., která měla mít od stejných prostor rovněž klíče. V průběhu daňového řízení celní úřad jako správce daně I. stupně v rámci ověřování, zda žalobce je plátcem spotřební daně u takto zjištěných lihovin, prostřednictvím výzvy ze dne 11. 6. 2012, čj. 15128/2012-086100-024 žalobce vyzval k prokázání zdanění předmětných lihovin zjištěných v prostorách, které žalobce měl v nájmu na základě smlouvy o nájmu nebytových prostor z 31.3.2006. Žalobce byl vyzván k předložení daňového dokladu nebo dokladu o prodeji či dokladu o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu nebo dokladu prokazujícího oprávněné nabytí vybraných výrobků osvobozených od daně ve smyslu § 6 zák. o spotřební dani. K této výzvě žalobce v následné fázi daňového řízení, a to ani při podání jeho výpovědi před Celním úřadu Karlovy Vary dne 6.9.2012, žalobce neuvedl žádné skutečnosti, které by vyvrátily, že se ze zákona stal plátcem spotřební daně u zajištěných lihovin, to znamená osobou, která je povinna přiznat a zaplatit spotřební daň z předmětných lihovin. Proto také byl žalobce správcem daně vyzván dne 7. ledna 2013 výzvou čj. 104/2013-540000-31 k podání daňového přiznání ke spotřební dani z lihu za zdaňovací období září 2010. Žalobce dne 15. 1. 2013 podal přiznání ke spotřební dani z lihu za zdaňovací období září 2010, nicméně na neplatném tiskopisu, jehož platnost skončila dne 31. 12. 2010. Dne 14. 2. 2013 žalobce podal u správce daně přiznání ke spotřební dani z lihu za zdaňovací období září 2010 a vzhledem k jeho obsahu správce daně zahájil postup k odstranění zjištěných pochybností, neboť v opakovaném daňovém přiznání žalobce neuváděl žádné číselné údaje týkající se označení vybraných výrobků, měrné jednotky, množství vybraných výrobků, spotřební daně a spotřební daň přiznával ve výši 0 Kč. V rámci tohoto postupu správce daně sdělením ze 7. 3. 2013, čj. 1411-4/213-540000-31 sdělil žalobci pochybnosti celního úřadu o dostatečně věrohodném prokázání výše spotřební daně 0 Kč a žalobci jako daňovému subjektu také tento výsledek postupu k odstranění pochybností oznámil. Žalobce v tomto stadiu daňového řízení opakovaně žádal správce daně o pokračování v dokazování v zájmu prokázání, kdo skutečně

skladoval předmětné lihoviny v předmětných prostorech s tím, že právě po této zjištěné osobě bude správce daně požadovat prokázání zdanění těchto lihovin a podání řádného daňového přiznání.

Průběh daňového řízení podle úsudku krajského soudu dokládá, že žalobce neunesl sám důkazní břemeno, neuvedl žádné skutečnosti, kterými by doložil, že se ze zákona nestal plátcem daně, tzn., že nebyly naplněny zákonné podmínky ust. § 4 odst. 1 písm. f) zák. o spotřebních daních. Právě v tomto stadiu daňového řízení měl žalobce vytvořen prostor pro to, aby mohly být zvráceny závěry správce daně I. stupně i žalovaného, že to byl právě žalobce, kdo předmětné lihoviny v předmětných prostorech skladoval. Od okamžiku, kdy žalobce se stal plátcem spotřební daně a vznikla mu tím povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň z těchto lihovin, nemůže se již účinně dovolávat opětovného posuzování otázky, kdo předmětné lihoviny skutečně skladoval. V rámci podání řádného daňového tvrzení, skutečně daňový subjekt není povinen uvádět skutečnosti osvědčující, zda nějaké prostory s ním užívá i jiná osoba. Z tohoto závěru však nelze ani dovodit, že by důkazní břemeno k objasnění této otázky přecházelo na podkladě ust. § 92 odst. 5 daňového řádu na správce daně. Podle tohoto ustanovení správce daně prokazuje též skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce. Pokud správce daně na podkladě výsledku daňového řízení dospěl k závěru, že žalovaný se stal plátcem daně jako jediný nájemník a skladoval předmětné lihoviny, dospěl tímto správce daně k závěru o skutkové otázce a tato skutková otázka nenese znaky právní domněnky a nepřenáší důkazní břemeno na správce daně při prokázání skutečností rozhodných pro užití právní domněnky nebo právní fikce.

Krajský soud proto neshledal za důvodné tvrzení žalobce, že právě na správci daně leželo břemeno k prokázání, která konkrétní osoba předmětné prostory, ve kterých byly předmětné lihoviny zajištěny, užívala.

Z obsahu žaloby krajský soud dále dovodil, že žalobce **ve druhém žalobním bodu** nezákonnost napadeného rozhodnutí odvozoval z porušení služebního předpisu č. 18/2008, který obsahuje pracovní postup pro odběr a manipulaci se vzorky. Žalobce tvrdil, že v jeho případě celní orgány tento pracovní postup nedodržely, ač pro ně byl právně závazný a neodebraly vůbec žádné vzorky ani nevyhotovily protokoly o odběru vzorku a žalobce nebyl odběru vzorku přítomen, ač se v daném místě zdržoval a nebyl ani o tom vyrozuměn.

Krajský soud při posuzování důvodnosti tohoto žalobního tvrzení vycházel ze skutečností dokumentovaných obsahem správního spisu a shledal, že dne 23.9.2010 Celní ředitelství Plzeň provedlo u žalobce prohlídku zděného objektu na st.p. č. 48/7, bez č.p. a čísla evidenčního v k.ú. Dolní Žďár u Ostrova, při kterém byly zjištěny v protokolu specifikované věci, včetně popsaného druhu a množství lihovin. Tuto skutečnost dokládá Protokol o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků z 23.9. 2010, sp.zn. PL-1631/TS-36/2010, sepsaný Celním ředitelstvím Plzeň a pořízená fotodokumentace. Oproti tvrzení žalobce je doloženo, že z těchto zajištěných lihovin u konkrétních vzorků označených číslem, názvem vzorku a místem jejich odběru, byly provedeny Celně technickou laboratoří zkoušky a výsledky zkoušek u analyzovaných vzorků byly popsány v jednotlivých protokolech o zkoušce ze dne 27. 12. 2010. Provedené analýzy u všech vzorků potvrdily, že předmětné lihoviny jsou vybranými výrobky ve smyslu zákona o spotřebních daních a podléhají zdanění.

Krajský soud nezpochybňuje, ostatně stejně jako žalovaný, že při odběru vzorku zboží nebyl pracovní postup u příslušných správních orgánů upraven obecně závazným právním předpisem. Za této situace *Pracovní postup pro odběr a manipulaci se vzorky* vydaný Generálním ředitelstvím cel formou služebního předpisu č. 18/2008 je interním právním předpisem, podle kterého správní orgány jsou povinny při odběru vzorku zboží postupovat. Krajský soud rovněž akceptuje, že nezadatelným právem žalobce bylo, aby při odběru vzorků zboží pro provádění analýzy Celně technickou laboratoří byl žalobce u odběru vzorků účasten. Toto právo je garantováno v čl. 69 odst. 2 věty první, Nařízení rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává Celní kodex Společenství. Nespornou skutečností pro krajský soud zůstává, že žalobce odběru vzorků přítomen nebyl a stejně tak nebyl bezprostředně, ale až následně, o výsledku kontrolního zjištění vyrozuměn. Krajský soud proto shledává procesní pochybení správního orgánu I. stupně spočívající v tom, že žalobci nebyla účast na odběru vzorku zboží umožněna. Na základě tohoto zjištění krajský soud hodnotil, do jaké míry toto procesní pochybení mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí o spotřební dani. V této souvislosti přihlédl k tomu, že předmětem zkoušek byly jednotlivé vzorky lihovin, když každý vzorek byl originálně zabalen, nenesl stopy poškození, či stopy jiné nežádoucí manipulace a stav vybraných vzorků, stejně jako zajištěného množství lihovin byl dokumentován řízenou fotodokumentací. Nepřítomnost žalobce při odběru vzorku zboží zůstala jedinou tvrzenou formální vadou, která stojící takto o samotě, nebyla způsobilá zpochybnit objektivitu kontrolních zjištění. Ze spisu správních orgánů je patrné, jaké zboží bylo zajištěno, z protokolů o zkoušce vyhotovených shodného data 27. prosince 2010 jsou patrná čísla vzorků, název vzorků, datum přijetí vzorků k analýze, místo odběru vzorků a detailní popis vzorku s přiloženou pořízenou fotodokumentací obalu vzorku. Tyto skutečnosti neobsahují žádné důvody, které by zakládaly opodstatněnou pochybnost o tom, že při manipulaci se vzorky zboží bylo zacházeno tak, že by vzorek mohl být zcela nebo zčásti znehodnocen. Pokud však v projednávané věci žalobce porušení služebního předpisu spočívalo výlučně v neúčasti žalobce při odběru vzorků, nelze dovodit, že by toto porušení interního předpisu bylo způsobilé přivodit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé (obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. ledna 2010, čj. 9 Afs 78/2009-59 dostupném na www.nssoud.cz).

Krajský soud proto rovněž druhý žalobní bod neshledal důvodným, čímž žalobu jako celkově nedůvodnou zamítl postupem podle § 78 odst. 7 s.ř.s.

Krajský soud rozhodl o žalobě bez nařízení jednání při splnění podmínek plynoucích z § 51 odst. 1 s.ř.s.

Výrok o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. a protože žalovaný neuplatnil právo na náhradu nákladů řízení, rozhodl soud, že žádný z účastníků na náhradu nákladů řízení nemá právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve třech vyhotoveních u Nejvyššího

správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

V Plzni dne 29. října 2014

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková