



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. v právní věci žalobce **M. K.**, zastoupeného Ing. Drahomírem Foltanem, daňovým poradcem se sídlem v Opavě, Ostrožná 233/40, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem v Praze 4 – Michli, Budějovická 1387/7, o přezkoumání rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 14.2.2012 č.j. 118-4/2012-140100-21, ve věci spotřební daně z lihu,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 dle ust. § 81 odst. 1 a § 82 odst. 1

zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, v platném znění na Generální ředitelství cel – dále jen „žalovaný“) ze dne 14.2.2012 č.j. 118-4/2012-140100-21, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu Opava ze dne 29.11.2011 č.j. 6555-11/2011-096100-024, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období prosinec 2010.

V podané žalobě žalobce namítl, že nesouhlasí se závěry žalovaného, že u žalobce byly nalezeny výrobky „ve větším množství“ dle § 4 odst. 5 písm. c) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění (dále jen ZSD) přesahujícím 10 litrů a že žalobce neprokázal jejich zdanění či oprávněné nabytí bez daně, když lihoviny byly nalezeny v objektu garáže, která je ve vlastnictví žalobce. Žalobce namítl, že lihoviny byly sice nalezeny v jeho nemovitosti, tu však v té době pronajímal, což doložil nájemní smlouvou. V další části žaloby žalobce poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) k výkladu obecného pojmu skladování, který není v ZSD definován. Jedná se zejména o rozsudek NSS ze dne 26.2.2009 č.j. 7 Afs 69/2007-85 a rozsudek téhož soudu ze dne 16.10.2008 č.j. 7 Afs 54/2006-155. Podle žalobce ani výklad jazykový ani výklad teleologický nemohou dovodit, že žalobce v posuzované věci mohl být skladovatelem, když nikdy neměl v úmyslu věc držet, protože ani o ní nevěděl a neměl úmysl uchovávat a zajistit věc před znehodnocením či odcizením. Žalobce zdůraznil, že své vlastnické právo ke garáži zeslabil tím, že ji zatížil nájemním vztahem. Aplikace kteréhokoliv z uvedených výkladů termínu skladování tak nemůže dopadat na jeho osobu. Žalobce není skladovatelem lihu, jak se snaží mylně prokázat žalovaný. Důkaz nájemní smlouvou správce daně vyhodnotil nesprávně tak, že osoba vystupující pod jménem J.S. není evidována v registru obyvatel. Žalobce však nedisponuje možností, aby osobu, s níž vstupuje do právního vztahu, mohl ověřit v registru obyvatelstva a byl rád, že si od něj někdo garáž, kterou nepoužívá, pronajal. Žalobce má za to, že po předložení nájemní smlouvy v dalším řízení stíhalo důkazní břemeno správce daně (§ 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění – dále jen daňový řád). Argumentace žalovaného o absenci dostatečných důkazů je podle žalobce nevhodná, neboť neví, jaký jiný důkaz by měl o uzavření nájemní smlouvy ještě předložit. Žalobci nejsou známy žádné další důkazy, které žalovaný v tomto řízení použil a nebyly mu ze strany žalovaného, resp. správního orgánu I. stupně sděleny. Jelikož žalobci jiné důkazy nejsou známy, má za to, že tvrzení o nich zakládá domněnku pochybení v daňovém řízení. Podle žalobce je nájemní smlouva důkazem osvědčujícím skutečnost, že existoval nájemní vztah. Proto k tomuto důkazu nelze nepřihlídnout, ale správce daně musí tyto skutečnosti vyvrátit jinými skutečnostmi. To se podle žalobce nestalo.

Žalovaný ve vyjádření uvedl zejména odkaz na ust. § 92 daňového řádu upravující rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. V posuzované věci podle žalovaného bylo předmětem dokazování osvědčení, zda skutečně došlo k předání garáže k užívání jiné osobě, což by dopadalo na vznik povinnosti žalobce spotřební daň přiznat a zaplatit. Bylo přitom plně v dispozici žalobce navrhnout ke svému tvrzení náležitý důkaz. Žalobce takto označil listinu – nájemní smlouvu, přičemž důkazem má být výsledek procesu poznávání jejího obsahu a z toho plynoucí přímý poznatek o předání garáže k užívání jiné osobě a skutečnost, že žalobce nedisponoval tímto objektem a vybrané výrobky tam neskladoval ve smyslu ZSD. Žalovaný se ohledně předloženého důkazu a jeho hodnocení

ztotožnil se závěry správce daně, když bylo zjištěno, že listina – nájemní smlouva je nevěrohodná, poněvadž obsahuje prokazatelně nepravdivé údaje, které dopadají na daňové řízení (byla zpochybněna existence označeného jiného uživatele garáže). Současně z důkazního řízení vyplynulo, že objekt je ve vlastnictví žalobce, který jím disponoval, resp. měl do něj přístup a žádné jiné důkazy o faktickém předání k užívání garáže jiné osobě nebyly předloženy. Žalovaný tedy shodně se správcem daně uzavřel, že se žalobci nepodařilo prokázat předání užívání objektu garáže třetí osobě, ať už byl touto osobou kdokoliv. Jakmile se ukázalo, že předložená listina obsahuje zjevně nepravdivé údaje, přešlo důkazní břemeno na stranu žalobce, aby např. navržením výsledku svědků či jinými důkazními prostředky podpořil své tvrzení k osvědčení okolnosti předání klíčů ke garáži, podpisu smlouvy apod. Žalobce toto důkazní břemeno neunesl. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

Ze správního spisu krajský soud zjistil, že dne 31.8.2011 se žalobce dostavil na základě výzvy správce daně k Celnímu úřadu v Opavě (dále jen správce daně) a dle protokolu o ústním jednání z téhož dne č.j. 6555-8/2011-096100-024 byl dotázán, zda je vlastníkem garáže bez č.p./č.e. nacházející se na pozemku parc. č. 2172/44 v k.ú. Opava-Předměstí a zda byl přítomen prohlídce, která byla v této garáži provedena dne 3.12.2010. Žalobce své vlastnictví potvrdil a sdělil, že byl přítomen otevření garáže a zde zjištěné vybrané výrobky – lihoviny, které byly zajištěny správcem daně, dobrovolně vydal. Žalobce uvedl, že garáž byla v době prohlídky pronajata, a to J. S. na základě písemné smlouvy o nájmu za částku 6.000,- Kč/rok, která byla zúčtována při podpisu smlouvy. Žalobce dále uvedl, že mu není známo, že by osoba J. S. dle výpisu z registru obyvatel neexistovala a že nemůže uvést osobu, která by dosvědčila jeho existenci, popř. byla přítomna podpisu smlouvy. Dále žalobce uvedl, že měl klíče od garáže po celou dobu a měl do ní přístup. Součástí správního spisu je úřední záznam ze dne 30.8.2011 o výsledku odběru vzorků, které byly dne 1.2.2011 odebrány pracovníky správce daně z vybraných výrobků lihovin zajištěných při prohlídce. Výzvou ze dne 6.9.2011 byl žalobce správcem daně vyzván k podání daňového přiznání za zdaňovací období prosinec 2010 s odkazem na příslušná ustanovení ZSD. Žalobce v podání ze dne 19.9.2011 sdělil, že daňové přiznání nepodá, neboť k tomu nemá žádný důvod. Zdůraznil, že garáž pronajal nájemní smlouvou z 1.4.2010 J. S.. On sám v garáži zajištěné lihoviny neskladoval a nemá s tím nic společného, což potvrzují výsledky policejního šetření. Žalobce poukázal na trestní stíhání skupiny osob označované jako Bittala a spol., s nimiž je vedeno trestní řízení pro trestný čin zkrácení daně s tím, že tyto osoby měly zkrátit daň také v souvislosti s lihovinami zjištěnými v garáži žalobce. Dotazem na odboru vyšetřování Krajského ředitelství policie Moravskoslezského kraje správce daně zjistil, že ve věci skupiny osob Bittala a spol. se nejedná o lihoviny uskladněné v garáži daňového subjektu, když v této věci není vedeno žádné trestní řízení (úřední záznam ze dne 23.9.2011, č.j. 8520-6/2011-096100-024). Dle nájemní smlouvy na garáž předložené žalobcem byla tato smlouva uzavřena 1.4.2010, pronajímatelem je žalobce

a nájemcem J. S., nar. X, bytem O. H. 6. Nájem byl sjednán na dobu jednoho roku od 1.4.2010 do 31.3.2011 a nájemné bylo dohodnuto ve výši 6.000,- Kč, přičemž tato částka byla nájemcem uhrazena v hotovosti při podpisu nájemní smlouvy. Dle výpisu technologického centra MV ČR ze dne 29.8.2011 osoba J. S. s uvedenými údaji nebyla v registru nalezena. Sdělením ze dne 7.11.2011 informoval správce daně žalobce, že spotřební daň z lihu mu bude stanovena podle pomůcek. Žalobce podáním ze dne 15.11.2011 vyjádřil nesouhlas s tímto postupem, když má za to, že nemá postavení daňového subjektu a s předmětnými lihovinami nemá nic společného. Rozhodnutím ze dne 29.11.2011 č.j. 6555-11/2011-096100-024 byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu ve výši 141.360,- Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

U jednání před krajským soudem předložil zástupce žalobce jako důkaz rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 27.2.2014 č.j. 788-4/2014-900000-304.5, jímž bylo změněno rozhodnutí Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 3.12.2013 č.j. 77809-2/2013-570000-12, kterým došlo k zabrání lihovin neznačených kontrolní páskou, a to tak, že do výroku napadeného rozhodnutí se za slovo „podle ustanovení“ vkládají slova „§ 22 odst. 1 písm. a) v souvislosti s“, dále se bez náhrady vypouští z textu slova „osobě – M. K....“ a dále za slova „účastníkem řízení“ se vkládají slova „M. K....“. Podle žalobce z uvedeného vyplývá, že žalovaný netrvá na názoru, že žalobce je vlastníkem lihu.

Krajský soud posoudil obsah předloženého rozhodnutí žalovaného včetně prvostupňového rozhodnutí, které jeho vydání předcházelo, a zjistil, že rozhodující změnou, k níž žalovaný přistoupil, je, že lihoviny nebyly zabráný žalobci, tj. nebyly mu zabráný jako vlastníkov, ale byly zabráný jako věci náležející pachateli správního deliktu, kterého nelze za správní delikt stíhat (§ 22 odst. 1 písm. a) zákona č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů – dále jen zákon č. 676/2004 Sb.) a žalobce v tomto řízení vystupuje nikoliv jako vlastník věcí, ale pouze jako účastník řízení. Důkaz předložený žalobcem považuje krajský soud za irelevantní ve vztahu k přezkoumávanému řízení a napadenému rozhodnutí, neboť žalobcovo postavení plátce daně správce daně ani žalovaný nevyvodili z jeho vlastnického vztahu k vybraným výrobkům, ale z jeho vlastnického vztahu k nemovitosti, v níž byly tyto výrobky skladovány.

Dále zástupce žalobce u jednání před krajským soudem navrhl provedení důkazu spisem Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 58A 32/2013 ve věci přestupku, jehož se měl žalobce dopustit podle zákona č. 676/2004 Sb., když rozsudkem krajského soudu vydaným pod touto spisovou značkou, bylo rozhodnutí ve věci přestupku zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

Krajskému soudu je z úřední činnosti známo, že pod sp. zn. 58A 32/2013 byla vedena žaloba, kterou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 16.12.2011 č.j. 6762-3/2011-140100-21, jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a

potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu Opava ze dne 3.10.2011 č.j. 7288-3/2011-096100-021, kterým byl žalobce shledán vinným, že v garáži ve svém vlastnictví skladoval nezdaněné lihoviny, čímž se dopustil přestupku podle § 20 odst. 1 písm. a) zákona č. 676/2004 Sb., za což mu byla uložena pokuta ve výši 110 000,- Kč a povinnost k náhradě nákladů řízení ve výši 1 000,- Kč. Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 11.6.2013 č.j. 58A 32/2013-21, který nabyl právní moci dne 13.6.2013, bylo napadené rozhodnutí Celního ředitelství v Ostravě zrušeno a věc byla vrácena k dalšímu řízení. Krajský soud ve zrušujícím rozsudku vyslovil závazný právní názor, že označený přestupek nelze pro prekluzi práva projednat. Z uvedeného je zřejmé, že krajský soud neposuzoval věc meritorně, a proto se ani nezabýval otázkou vztahu vlastníka k vybraným výrobkům zajištěným v garáži, která je v jeho vlastnictví, když mu v tom bránila procesní překážka prekluze práva přestupek projednat. Také tento důkaz je z hlediska posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí v projednávané věci proto zcela irelevantní.

Podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Podle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

Podle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Podle ust. § 4 odst. 1 písm. f) ZSD 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 ust. § 66 odst. 1 písm. c) ZSD plátcí jsou také právnické a fyzické osoby podle § 4 odst. 1 písm. f), které skladují nebo uvádějí do volného daňového oběhu líh, který je předmětem daně podle § 67 odst. 1 a 2 s výjimkou lihu osvobozeného od daně podle § 71 odst. 1 písm. b) a e).

V posuzované věci je podle obsahu správního spisu jakož i na základě vyjádření žalobce i správních orgánů nesporné, že žalobce je vlastníkem nemovitosti – garáže, v níž byly nalezeny vybrané výrobky, a to „ve větším množství“, přičemž žalobce neprokázal jejich zdanění či oprávněné nabytí bez daně. Krajský soud se ztotožňuje s obširným odkazem žalovaného na rozsáhlou a konstantní judikaturu, zejména NSS k pojmu „skladovatel“, kterou žalovaný vyjádřil v bodě 26 napadeného rozhodnutí. Jak je zdůrazněno v rozsudku NSS ze dne 6.10.2010 č.j. 9 Afs 11/2010-71, z povahy ust. § 4 odst. 1 písm. f) ZSD plyne, že při určování osoby povinné k dani se celní orgány obracejí 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. V této souvislosti je třeba zmínit také rozsudek NSS ze dne 23.4.2009 č.j. 9 Afs 59/2008-80, v němž NSS vyslovil, že *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*.

Je nepochybné, že v posuzované věci žalobce jako vlastník nemovitosti, v níž byly vybrané výrobky zajištěny, je osobou, u které je existence detenčního práva k výrobkům velmi pravděpodobná. Žalobce tak může ve smyslu shora uvedené judikatury svou odpovědnost přenést na jiný subjekt pouze v případě, že prokáže, že k těmto výrobkům nemá jakýkoliv kvalifikovaný vztah. Žalobce za účelem své liberace předložil správci daně nájemní smlouvu ze dne 1.4.2010, která však, jak správce daně prokázal, je uzavřena s fiktivní osobou J. S., která se ve specifikaci údajů uvedených v nájemní smlouvě nevyskytuje v evidenci obyvatel. Z procesního hlediska správce daně zjištěním těchto údajů v evidenci obyvatel prokázal ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu skutečnost vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost listiny předložené žalobcem. S ohledem na uvedené přešlo důkazní břemeno ve vztahu k této listině ze správce daně opět na žalobce, který byl vyzván, aby jinými důkazními prostředky prokázal pravdivost svého tvrzení, že nemovitost, jíž je vlastníkem a v níž byly vybrané výrobky zajištěny, pronajal třetí osobě. Žalobce za tímto účelem žádný další důkazní prostředek nepředložil, ani jeho provedení nenavrhoval. Není proto pravdivé žalobní tvrzení, že žalobce prokázal, že své vlastnické právo oslabil nájemním vztahem k nemovitosti. Tato skutečnost po celou dobu správního řízení zůstala v rovině neprokázaného tvrzení. Žalobce neprokázal, že tvrzený právní úkon (uzavření nájemní smlouvy) se uskutečnil a jakýkoliv důkaz pravdivosti tohoto tvrzení absentuje. Jiný důkaz na popření svého vztahu k zajištěným výrobkům, jenž vyplývá z vlastnického vztahu k nemovitosti, v níž byly skladovány, žalobce nepředložil. Žalobcova námitka zpochybňující proběhnutí daňového řízení tím, že nebyl seznámen s žádnými dalšími důkazy, je rovněž neopodstatněná, když další důkazy provedeny nebyly. Jak již bylo uvedeno, žalovaný resp. správce daně dovedl žalobcovo postavení plátce daně z jeho vlastnického vztahu k nemovitosti, v níž byly výrobky skladovány, přičemž žalobci se nepodařilo tento jeho předpokládaný kvalifikovaný vztah k výrobkům věrohodně a průkazně zpochybnit.

Na základě shora uvedené právní argumentace krajský soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšný žalovaný se nároku na náhradu nákladů řízení vzdal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 11. června 2014

JUDr. Monika Javorová

předsedkyně senátu