



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci ve věci

žalobkyně: **RESIDENCE TEPLICE s. r. o.**, IČO: 27286959,
sídlem Krupská 33/20, 415 01 Teplice,
zastoupena Mgr. Petrem Václavkem, advokátem,
sídlem Opletalova 25, 110 00 Praha 1,

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**,
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2017, č. j. 40209-2/2017-900000-304.6,

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 31. 7. 2017, č. j. 40209-2/2017-900000-304.6, **se pro vady řízení zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2017, č. j. 40209-2/2017-900000-304.6, jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil platební výměr Celního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 23. 3. 2017, č. j. 41797/2017-620000-Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

32.2, kterým celní úřad podle § 104 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 5. 2017 (dále jen „zákon o spotřebních daních“) a podle § 101, § 139, § 145 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) stanovil žalobkyni spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období březen 2014 ve výši 572 478 Kč. Daň byla vyměřena za 22,51 kg tabáku různých značek částkou 40 518 Kč, za 101 800 ks cigaret různých značek částkou 229 050 Kč, za 73 120 ks cigaret různých značek částkou 164 996 Kč, za 56 940 ks cigaret značky Marlboro částkou 136 941 Kč a za 400 ks cigaret značky Marlboro 100s částkou 973 Kč. Žalobkyně se v žalobě zároveň domáhala toho, aby soud zrušil také zmíněný platební výměr a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobkyni náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně namítala nezákonnost napadeného rozhodnutí, jakož i rozhodnutí celního úřadu, kterou spatřovala ve skutečnosti, že byla správními orgány stanovena plátcem spotřební daně z tabákových výrobků za zdaňovací období březen 2014 ve výši 572 478 Kč, ačkoliv celnímu úřadu sdělila jméno nájemce prodejních míst „X“ a „X“, kde byly předmětné tabákové výrobky nalezeny. Byla přesvědčena, že správní orgány zjištěný skutkový stav vyložily v její neprospěch, čímž porušily § 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“).
3. Žalobkyně uvedla, že vlastníkem obchodního centra Dragoun Bazar v Chebu byla společnost IMMORENT Cheb s. r. o., jež na základě leasingové smlouvy přenechala obchodní centrum do užívání společnosti JTH Invest s. r. o., která prostory pronajímala třetím osobám. Jedním z nájemců byla i žalobkyně, která vybírala úhrady za užívání jednotlivých prodejních míst prostřednictvím společnosti PINNO spol. s r. o. Žalobkyně v průběhu správního řízení identifikovala uživatele nájemních ploch „X“ a „X“ jako pana H. V. V., a to na základě smlouvy o užívání nebytových prostor ze dne 18. 1. 2012. Dále připomněla znění § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních a nesouhlasila s odkazem žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85, neboť žalobkyní byla v předmětném případě jednoznačně a nezaměnitelně identifikována osoba, která tabákové výrobky skladovala, a proto se na daný případ žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu nevztahuje.
4. Žalobkyně zdůraznila, že předmětná spotřební daň jí byla vyměřena pouze na základě nepravděpodobnosti, že pan H. V. V. uzavřel smlouvu o užívání prodejních míst „X“ a „X“, neboť v době uzavření smluv měl ukončené živnostenské oprávnění i pobyt na území České republiky. Argumenty žalovaného dle názoru žalobkyně neprokazují skutečnost, že H. V. V. se na území České republiky v době vzniku nájmu nenacházel a nájemní smlouvy fakticky neuzavřel. Trvala na tom, že celní úřad nedostatečně zjistil skutkový stav, neboť nelze zjistit, zda a kdy H. V. V. opustil území České republiky. Podle žalobkyně tak bylo předčasné dovozovat, že by H. V. V. neměl objektivně možnost nájemní smlouvy uzavřít, čímž správní orgány porušily § 3 správního řádu a v rozporu s § 102 odst. 3 daňového řádu náležitě neodůvodnily závěr o vyměření daně. Podotkla, že při uzavírání nájemních smluv postupovala s nejvyšší mírou obezřetnosti, neboť v čl. IV. odst. 10 nájemní smlouvy je výslovně zakázáno skladování zboží, kterým by došlo k porušení právních předpisů, a to včetně alkoholu a cigaret.
5. Zdůraznila, že k prokázání svých tvrzení navrhla výslech svědka D. D. T., avšak žalovaný důkazní návrh neprovedl s odůvodněním, že by výslech svědka nepřinesl nové informace.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Žalobkyně s názorem žalovaného nesouhlasila, neboť žalovaný předjímal obsah výslechu svědka a rezignoval na povinnost zjistit stav věci tak, aby o něm nevznikly důvodné pochybnosti.

6. Uvedla, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že byla detentorem předmětných tabákových výrobků a tento závěr opřel o judikaturu Nejvyššího správního soudu. V závěru napadeného rozhodnutí však žalovaný uvedl: „[n]a základě výše uvedeného dospěl odvolací orgán k závěru, že je odvolatel plátcem daně v souladu s ustanovením § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, neboť nezabránil skladování vybraných výrobků, ač mohl a měl, případně měl zboží v detenci a měl tedy k tomuto zboží nejblíže vztah“. Domnívala se, že argumentace žalovaného je nejasná, neboť podle posledního odstavce odůvodnění napadeného rozhodnutí není zřejmé, zda je plátcem daně z důvodu detence tabákových výrobků či z důvodu, že jej žalovaný považuje za osobu, která tabákové výrobky skladovala [§ 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních], v čemž spatřovala vnitřní rozpor napadeného rozhodnutí.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. K námitkám žalobkyně ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu uvedl, že spisový materiál je rozsáhlý a důkladně popisuje veškeré učiněné úkony ve správním řízení. Trval na tom, že skutkový stav nebyl vyložen v neprospěch žalobkyně, žalobkyně byla označena jako skladovatel tabákových výrobků na základě shromážděných důkazů a s ohledem na posloupnost osob s nejbližším vztahem k výrobkům dle judikatury Nejvyššího správního soudu. Připustil, že přes veškerou snahu se mu nepodařilo kontaktovat H. V. V., přičemž v průběhu správního řízení vznikly pochybnosti o tom, zda mohl H. V. V. nájemní smlouvy uzavřít. Trval na tom, že žalobkyně na podporu svých tvrzení nepředložila relevantní důkazy. Naopak se domníval, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečně objasnil svá tvrzení, a dále uvedl, že povinnost objasnit skutkový stav není absolutní. V předmětném správním řízení nebylo dostatek indicií ke zkontaktování žalobkyní označené osoby (pana H. V. V.), což mělo podle žalovaného negativní vliv na proces uzavírání nájemních smluv. Podotkl, že při uzavírání nájemních smluv nedocházelo mezi žalobkyní a nájemcem k osobnímu kontaktu, a proto mohla být nájemní smlouva uzavřena účelově na osobu, která se již nenacházela na území České republiky.
8. Žalovaný trval na tom, že žalobkyně byla s ohledem na dostupnou judikaturu Nejvyššího správního soudu osobou, která měla ke skladovaným výrobkům nejbližší vztah. Žalovaný zpochybnil uzavření nájemní smlouvy žalobkyní označenou osobou, neboť podle jeho názoru není obvyklé, aby osoba s ukončeným živnostenským oprávněním a rovněž ukončeným pobytem na území České republiky vynakládala finanční prostředky do nájmu prostor, které nebude moci využívat bez rizika zjištění, že na území České republiky pobývá a podniká nelegálně. Podotkl, že pochybnosti o tom, že nájemní smlouvu uzavřel pan H. V. V. posiluje i skutečnost, že smluvní strany uzavřené nájemní smlouvy nebyly v přímém kontaktu, totožnost smluvní strany (pana H. V. V.) byla ověřena pouze neplatným živnostenským listem a platby nájemného probíhaly v hotovosti prostřednictvím tzv. tajemníků. Trval na tom, že žalobkyně nepředložila žádný doklad, který by spojoval H. V. V. s platbami nájemného.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

9. Žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se skladování a detence vybraných výrobků, přičemž trval na tom, že skutkový stav zjistil dostatečně. K tvrzení žalobkyně, že v nájemní smlouvě byl uveden odstavec zakazující vyrábět, prodávat nebo skladovat zboží, kterým by byly porušovány právní předpisy, žalovaný uvedl, že tato skutečnost je stěžejní pro soukromoprávní vztahy. K neprovedení svědecké výpovědi žalovaný uvedl, že výpověď svědka by vzhledem ke způsobu uzavírání smluv a dodatků k nájemním smlouvám nemohla jednoznačně prokázat, zda je H. V. V. skutečně osobou, která si prostory „X“ a „X“ pronajala, platila nájem za jejich užívání a je vlastníkem předmětných tabákových výrobků. Tuto skutečnost by mohl prokázat pouze sám H. V. V. S ohledem na zásady správního řízení žalovaný trval na tom, že svědecká výpověď D. D. T. by nepřinesla nic nového.
10. K výkladu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních žalovaný uvedl, že se nejednalo o extenzivní výklad, nýbrž o obrat, který používá i soudní judikatura. V této souvislosti odkázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 4. 2008, č. j. 30 Ca 9/2007-42. Trval na tom, že předmětné ustanovení bylo vykládáno v souladu se zákonem. Připomněl, že § 4 zákona o spotřebních daních určuje, kdo se stává plátcem spotřební daně, a podmínku, že tato osoba vybrané výrobky skladuje. Vědomost o tom, jaké výrobky byly uskladněny, není podle žalovaného rozhodná.
11. Žalovaný konstatoval, že pro vznik povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit je právně relevantní uložení vybraných výrobků u osoby, kterou lze považovat za skladovatele, přičemž je irrelevantní, kdo má uložené výrobky ve svém vlastnictví. Žalovaný vycházel s rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008-53. Uvedl, že správní orgány důkazy žalobkyně neignorovaly a důkladně odůvodnily, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno.

Posouzení věci soudem

12. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 a třetí a v § 75 odst. 2 věť první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
13. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
14. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, kterou žalobkyně spatřovala ve vnitřní rozpornosti rozhodnutí žalovaného. K tomu soud uvádí, že z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že se žalovaný ztotožnil se závěrem celního úřadu, že žalobkyně je osobou, která má k neznačeným tabákovým výrobkům nejbližší Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

vztah, a je tedy plátcem spotřební daně. Na tom nic nemění poněkud neobratně formulovaný poslední odstavec celého odůvodnění rozhodnutí žalovaného, neboť z odůvodnění rozhodnutí žalovaného ve spojení s platebním výměrem celního úřadu je zřejmé, z jakých důvodů shledaly správní orgány plátcem spotřební daně žalobkyni a své závěry řádně odůvodnily. Dané námitce proto soud nepřisvědčil.

15. Poté se soud zaměřil na námitku, že správní orgány nedostatečně zjistily skutečný stav věci. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Dne 19. 3. 2014 od 11:40 hodin provedl celní úřad ve vnitřních prostorách Obchodního centra Dragoun v Chebu na prodejních místech označených identifikačními údaji „X“, „X“ a „X“, které se nachází v objektu č. p. „X“, a na prodejním místě označeným „X“, které se nachází v objektu č. p. „X“, prohlídku jiných prostor a pozemků na základě příkazu Okresního soudu v Chebu ze dne 17. 3. 2014, sp. zn. 5 Nt 651/2014. Celní úřad zjistil, že na prodejních místech označeným „X“ a „X“ jsou skladovány neznačené tabákové výrobky.
16. Z protokolu o ohledání místa činu soud dále zjistil, že téhož dne v 14:20 hodin byla v rámci výkonu prohlídky jiných prostor a pozemků vykonané na základě výše zmíněného příkazu vystaveném Okresním soudem v Chebu ohledána provozovna označená identifikačním údajem „X“. Provozovna byla uzavřena. Po vyžádání smlouvy o užívání nebytových prostor od vlastníka nemovitosti bylo zjištěno, že uživatelem prodejního místa je H. V. V., IČO: X. Po destruktivním otevření prodejního místa byly v místnosti nalezeny krabice s uskladněnými lázeňskými oplátkami, na kterých leželo 7 krabic obsahujících 54 krabiček zn. Classic blue s tabákovou nálepkou Ukrajina, celkem 1080 kusů cigaret. V další části prostor byly objeveny neznačené cigarety v krabicích, kostkovaných taškách a igelitových pytlech.
17. Z protokolu o předchozím výsledku před provedením prohlídky jiných prostor a pozemků se správcem areálu J. K. v místě šetření za účelem prokázání značení a zdanění vybraných tabákových výrobků ze dne 19. 3. 2014 bylo ve 13:25 hodin zjištěno, že žalobkyně dále nebytové prostory najímá, přičemž smlouvy se uzavírají od 1. 4. do 31. 3., a to vždy na jeden rok. Ke zboží, které je v těchto prodejnách nabízeno k prodeji či je zde skladováno, nemá on ani poskytovatel nájmu žádný vztah.
18. Na dotaz celního úřadu společnost JTH INVEST s. r. o. sdělila, že za užívání nebytového prostoru „X“ bylo v lednu 2012 uhrazeno 10 000 Kč, v dubnu 2012 bylo doplaceno 30 000 Kč, v dubnu 2013 bylo uhrazeno 40 000 Kč a za užívání nebytového prostoru E13 bylo v lednu 2012 uhrazeno 5 000 Kč, v dubnu 2012 doplaceno 35 000 Kč a v dubnu 2013 bylo uhrazeno 40 000 Kč. Podle příjmových pokladních dokladů byly platby přijaty od H. V. V.
19. Z obsahu správního spisu dále plyne, že společnost JTH INVEST s. r. o. pověřením ze dne 31. 3. 2009 pověřila žalobkyni správou areálu obchodního centra Dragoun Bazar. Ze správního spisu soud dále zjistil, že žalobkyně uzavřela prostřednictvím společnosti PINNO spol. s r. o. dne 18. 1. 2012 s H. V. V. smlouvy o užívání nebytových prostor/prodejního místa č. „X“ a „X“ v budově E, ve znění jejich dodatků ze dne 20. 1. 2013. Nájemné za každé prodejní místo bylo stanoveno ve výši 40 000 Kč ročně.
20. Z protokolu o ústním jednání ze dne 12. 11. 2015 v 10:00 se žalobkyní, kterou zastupoval její právní zástupce, bylo zjištěno, že vlastníkem obchodního centra je společnost IMMORENT Cheb s. r. o., která na základě leasingového pronájmu přenechala obchodní centrum do užívání společnosti JTH INVEST s. r. o. Areál byl přenechán do podnájmu společnosti Dopravní a zemní stavby Teplice s. r. o. a následně byly jednotlivé prostory areálu tržnice přenechány do podnájmu třetím osobám, přičemž část těchto prostor byla Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

přenechána do užívání žalobkyni. S ohledem na velikost prostor probíhá výběr na užívání prostor prostřednictvím třetí strany (vedlejšího účastníka smluv), a to společnosti PINNO spol. s r. o. Na závěr ústního jednání celní úřad oznámil zahájení daňového řízení ve věci cigaret různých značek v množství 232 260 kusů a 22,51 kg řezaného tabáku. Současně celní úřad žalobkyni poučil o jejích právech ve správním řízení, informoval ji, že má dostatek důkazních prostředků pro vydání rozhodnutí, a poskytl jí možnost se k nim vyjádřit.

21. Z protokolu o místním šetření ze dne 11. 4. 2016 (nebyla přítomna žalobkyně, dokument č. 11 správního spisu) u společnosti PINNO spol. s r. o., kterou zastupoval její jednatel P. V., bylo zjištěno, že uzavírání smluv o užívání prodejních míst č. „X“ a „X“ v budově E obchodního centra byla přítomna T. N. T., která zastávala funkci tajemnice, jejíž činnost zahrnovala vyřizování nájemních smluv. Uzavření smluv probíhalo tak, že T. N. T. přinesla živnostenské listy od jednotlivých nájemců s uvedením čísla prodejního místa společnosti PINNO spol. s r. o., která dále živnostenské listy předala panu Ing. K., pracovníkovi žalobkyně, jenž smlouvy zpracoval a z pověření žalobkyně je rovněž podepsal. Jako poslední smlouvy podepisovali jednatele společnosti PINNO spol. s r. o. (P. V. a T. D. Q.). Totožnost nájemců se nijak neověřovala. Byla zde důvěra o platnosti uvedených údajů, neboť vše bylo vyřizováno prostřednictvím tajemníků. Nikdy se nestalo, že by byly ze strany nájemců uváděny nesprávné údaje. Jako podklad k nájemní smlouvě byl přikládán živnostenský list nebo výpis z obchodního rejstříku. Úhrada nájmu prodejních míst č. „X“ a „X“ v budově E byla provedena prostřednictvím tajemnice T. N. T. Nájemníci měli právo nebytový prostor dále pronajímat, čehož využívali v případě cest do Vietnamu. Pokud se tak stalo, byl novému nájemníkovi vystaven doklad, že může prodejní místo užívat. Vzhledem k velkému časovému odstavu nemohl jednatel společnosti PINNO spol. s r. o. s určitostí říci, zda k této situaci došlo.
22. Na dotaz celního úřadu Krajské ředitelství policie Ústeckého kraje, odboru cizinecké policie, oddělení pobytových agend, sdělilo, že z dostupných evidencí nelze zjistit, zda a kdy H. V. V. z území České republiky vycestoval. Z výpisu z evidence cizinců s povoleným pobytem na území České republiky bylo zjištěno, že H. V. V. má na území České republiky ode dne 23. 9. 2011 ukončený pobyt. Pobyt byl H. V. V. zrušen dle § 37 odst. 2 písm. b) zákona č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pobytu cizinců“) s odkazem na § 46 odst. 1 téhož zákona.
23. Dle protokolu o ústním jednání ze dne 15. 11. 2016, jehož se účastnil právní zástupce žalobkyně, svědkyně T. L. N. uvedla, že má pronajatý prodejní prostor č. „X“, a to od roku 2008. Při uzavření smlouvy musela předložit osobní doklad a živnostenský list. Nájemné se hradí třikrát až pětkrát za rok do rukou správce tržnice T. T. V., od něhož obdrží písemný doklad o úhradě a na konci roku potvrzení o úhradě nájemného za celý rok. Od roku 2008 se osoba správce tržnice nezměnila, je to T. T. V., který pracuje pro pana V. a má kancelář v místě Obchodního centra Dragoun bazar. Dále uvedla, že nemá uzavřené pojištění zboží a pojištění odpovědnosti za škodu vzniklou jinému, a v případě, že není na prodejním místě, tak je tam přítomen její přítel V. D. N., který je spolunájemcem. Doplnila, že dalším spolunájemcem je její bratr D. T. D. Uvedla, že všichni se na tržnici znají, ale nezná přesné označení prodejních míst. Pana H. V. V. nezná a nepamatuje si, která osoba měla pronajaté prostory č. „X“ a „X“ v letech 2012 až 2014. Na dotaz právního zástupce žalobkyně uvedla, že si myslí, že prodejní prostory č. „X“ a č. „X“ se nacházejí naproti jejímu prodejnímu místu. Zdůraznila, že neví, zda jsou tyto prodejní prostory Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

označeny č. „X“ a „X“, ale ví, že se tam prodává oblečení. Dále uvedla, že jedno prodejní místo má osoba jménem K. a druhé osoba jménem T. Tyto osoby mají pronajatý prostor od roku 2008 jako ona. Nehtová studia vedle jejího prodejního prostoru jsou nejspíše od roku 2010. Na místě bylo prováděno několik kontrol (ČOI, hasiči), nepamatuje si, že by tam byla prováděna kontrola pracovníky celní správy.

24. Celní úřad vyzval dne 16. 2. 2017 žalobkyni k podání řádného daňového tvrzení. Jednatel žalobkyně celnímu úřadu dne 1. 3. 2017 odpověděl, že se v daném daňovém řízení nepovažují za plátce spotřební daně. Celní úřad vydal dne 23. 3. 2017, č. j. 41797/2017-620000-32.2, platební výměr na spotřební daň z tabákových výrobků, kterým žalobkyni vyměřil spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období březen 2014 ve výši 572 478 Kč. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně dne 21. 4. 2017 odvolání, které po prodloužení lhůty celním úřadem doplnila dne 11. 6. 2017. O podaném odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.
25. Z obsahu správního spisu a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a jemu předcházejícího rozhodnutí celního úřadu vyplývá, že správní orgány v rámci své rozhodovací činnosti vycházely z výsledků zjištění pracovníků celního úřadu, které učinili dne 19. 3. 2014 při prohlídce jiných prostor a pozemků a při ohledání místa činu ve vnitřních prostorách Obchodního centra Dragoun na prodejních místech č. „X“ a „X“, kdy bylo v nepřítomnosti žalobkyně zjištěno, že v těchto prostorách jsou skladovány neznačené výše specifikované tabákové výrobky, kdy tyto tabákové výrobky nebyly značeny v souladu s § 114 zákona o spotřebních daních. Skutečnost, že při místním šetření ze dne 19. 3. 2014 v provozovně č. „X“ a „X“ byly nalezeny neznačené tabákové výrobky ve smyslu § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních, jednoznačně vyplývá z toho, že cigarety i tabák nebyly vůbec značeny. V § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních je totiž zakotveno, že tabákové výrobky vyrobené na daňovém území České republiky, tabákové výrobky na daňové území České republiky dovezené nebo dopravené z jiného členského státu musí být značeny tabákovou nálepkou. V § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních je pak obsaženo, že tabákové výrobky značené poškozenou tabákovou nálepkou či značené jiným způsobem, než je stanoveno, se považují za neznačené.
26. Na tomto místě je třeba uvést, že žalobkyně v daňovém řízení ani posléze v řízení před soudem nezpochybovala výše uvedená zjištění celního úřadu učiněná při prohlídce jiných prostor a pozemků a při ohledání místa činu z hlediska skutkového stavu, neboť nález neznačených tabákových výrobků ve vnitřních prostorách Obchodního centra Dragoun na prodejních místech č. „X“ a „X“ nikterak nepopírala. Mezi účastníky řízení tudíž nebylo sporu o skutkovém stavu v tom směru, že v provozovně pronajaté žalobkyní byly zjištěny neznačené tabákové výrobky. Účastníci se v daném případě neshodli toliko v tom, že žalobkyně jako nájemce prodejních prostor byla určena plátcem spotřební daně z tabákových výrobků za zdaňovací období březen 2014.
27. Soud se tedy zabýval tím, zda lze ze skutkových okolností tohoto případu učinit závěr o tom, že žalobkyně byla skladovatelem daných tabákových výrobků. Uložení spotřební daně žalobkyni správní orgány opřely o § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Podle něho je plátcem 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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.

28. Nejvyšší správní soud při výkladu tohoto ustanovení ve své judikatuře konstantně zdůrazňuje potřebu hledat osobu s nejužším vztahem k vybraným výrobkům. V rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008-80, uvedl: „*Smyslem zákona č. 353/2003 Sb. je skutečně postihovat za neoprávněné skladování neznačených tabákových výrobků jejich skladovatele, tj. osobu, která má k těmto výrobkům vlastní subjektivní vztah. Těmito osobami mohou v obecné rovině být např. neoprávněný uživatel skladovacích prostor, podnájemce, nájemce či vlastník, u nichž je nutno prověřit postupně jejich vztah ke skladovacím prostorům. Odpovědnost za skladování vybraných výrobků je objektivní, nelze ji však chápat v tom smyslu, že za tento delikt odpovídá za všech okolností každý nájemce nebytových prostor, kde byly vybrané výrobky nalezeny. Odpovědnost nelze spojovat pouze s prostorem, nýbrž v první řadě s předmětnými výrobky a jejich detentorem.*“ Je tak nutno konstatovat, že samotná skutečnost, že žalobkyně byla nájemcem prostor, v nichž byly cigarety a tabák zajištěny, ještě nestačí k tomu, aby byla označena za jejich skladovatele, respektive detentora. K tomu by bylo potřeba, aby měla k věcem určitý kvalifikovaný vztah, který je se skladováním obvykle spojen, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85, publ. pod č. 2533/2012 Sb. NSS: „*Pojem ‚skladování‘ není v zákoně o spotřebních daních vymezen. Stěžovatel byl jakožto kontrolovaná osoba (tj. osoba, u níž byly vybrané výrobky zjištěny) a vlastník areálu lihovaru pokládán správcem daně za skladovatele zjištěných vybraných výrobků per se. Z povahy věci však plyne, že vlastníka nemovitosti, v níž je uskladněno jisté zboží, nelze a priori považovat za skladovatele těchto věcí. U skladování je totiž nutno předpokládat jistý kvalifikovaný vztah k uskladněnému zboží. Atributem skladování bude přinejmenším vědomost o zboží a úmysl je uchovávat a zajistit před znehodnocením, odcizením apod.*“
29. Rozhodující tak obvykle je, zda majitel či nájemce prostoru, v němž byly vybrané výrobky nalezeny, vystupoval ve vztahu k nim jako detentor, tedy zda věc fakticky ovládal on nebo naopak někdo jiný, jak vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010-71: „*Detence je obdobná držbě, jejíž podstatou jsou dva prvky: vůle držitele nakládat s věcí jako s vlastní (subjektivní prvek) a faktické ovládání věci, tzv. výkon faktického panství nad věcí (objektivní prvek). Detenční právo vykonává osoba, která stejně jako držitel vykonává faktické panství nad věcí, avšak nakládá s věcí jako s cizí. U detentora je tedy dáno faktické ovládání věci, nikoli však vůle nakládat s věcí jako s vlastní (blíže viz Fiala, J.; Kindl, M. a kol. Občanské právo hmotné. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007, s. 244). 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 ve smyslu výše uvedeném, neboť shora provedený výklad pojmu skladování je použitelný i na právě projednávanou věc. Pro naplnění tohoto pojmu je nepodstatné, kdo má uložené výrobky ve svém vlastnictví (srov. také rozsudky zdejšího soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 - 68, a ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 - 53), podstatné je faktické ovládání věci.*“
30. Na druhou stranu, právě vlastník či nájemce prostor, v nichž jsou vyhrazené výrobky nalezeny, bude pochopitelně obvykle tím, od koho budou celní orgány zjišťovat, kdo jiný může mít k zajištěným vybraným výrobkům kvalifikovaný vztah. V tomto směru lze poukázat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010-71, podle něhož: „*Z povahy věci pak plyne, že 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* Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

nemají jakýkoliv kvalifikovaný vztah (srovnej rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85). Je však třeba zdůraznit, že určování osoby povinné k dani nemůže být ani v těchto specifických případech svévolné či nahodilé.“

31. Soud předně zdůrazňuje, že žalobkyně jednoznačně identifikovala H. V. V. jako osobu, která měla v podnájmu předmětné nebytové prostory, v nichž byly skladovány neznačené tabákové výrobky, a která tak dle tvrzení žalobkyně měla být jejich skladovatelem. K tomu žalobkyně předložila množství důkazů (zejména smlouvy o užívání daných prodejních prostor a doklady o platbách za užívání prostor od pana V.), které její tvrzení prokazují. Za takové situace to byly správní orgány, které měly povinnost prokázat, že skladovatelem tabákových výrobků nemohl být H. V. V. Této povinnosti správní orgány nedostály. Jejich tvrzení o tom, že pan V. nemohl být uživatelem daných prostor a skladovatelem neznačených tabákových výrobků, založily pouze na spekulacích spočívajících v tom, že pan V. nebyl od 23. 9. 2011 oprávněn pobývat na území České republiky, jelikož mu bylo zrušeno povolení k dlouhodobému pobytu. K tomu soud dodává, že sama skutečnost, že pan V. neměl po 23. 9. 2011 povolení k pobytu na území České republiky, ještě nijak neprokazuje, že na území České republiky nemohl, byť nelegálně, pobývat, a tudíž že by nemohl dne 18. 1. 2012 uzavřít smlouvy o užívání prodejních míst č. „X“ a „X“ a dodatky k těmto smlouvám a užívat v letech 2012 až 2014 dotčené nebytové prostory a skladovat v nich neznačené tabákové výrobky.
32. Lze přisvědčit žalovanému v tom, že skutečnosti, že se účastníci podnájemní smlouvy přímo nesetkali a že pan V. od 23. 9. 2011 nebyl oprávněn k pobytu na území České republiky, oprávněně u správních orgánů vyvolaly pochybnost o tom, zda skutečně smlouvy o užívání nebytových prostor mohl uzavřít pan V. a zda mohl v březnu 2014 skutečně skladovat neznačené tabákové výrobky. Na základě těchto pochybností však nelze vystavět závěr o tom, že by bylo prokázáno, že by skladovatelem tabákových výrobků nebyl pan V. Soud předně konstatuje, že ze správního spisu vůbec neplyne, že by se správní orgány pokusily zjistit místo aktuálního pobytu pana V. a že by se ho pokusily předvolat. Soud tak nemůže aprobovat tvrzení žalovaného uvedené v jeho vyjádření k žalobě, že se mu přes veškerou snahu nepodařilo H. V. V. kontaktovat. Soud proto zdůrazňuje, že se správní orgány vůbec nepokusily H. V. V. vyslechnout, aniž by současně vysvětlily, proč k jeho výpovědi nepřistoupily.
33. Soud dále poukazuje na to, že z obsahu správního spisu je zřejmé, že uzavírání podnájemních smluv zprostředkovala tajemnice T. N. T., která přinesla žalobkyni doklady pana V. a rovněž zprostředkovala úhrady plateb za užívání prostor ze strany pana V. Lze se tak důvodně domnívat, že se uvedená tajemnice s panem V. osobně potkala, a mohla by tak vyjasnit okolnosti ohledně toho, zda pan V. uzavřel smlouvy o užívání daných prodejních míst a zda skutečně hradil platby související s užíváním prodejních míst. Důvod, proč správní orgány nepřistoupily k předvolání výše uvedené tajemnice a nepokusily se ji vyslechnout, ačkoli její výpověď mohla výrazně přispět ke zjištění rozhodných skutečností, není soudu z obsahu rozhodnutí správních orgánů zřejmý.
34. Soud tak nemůže přisvědčit závěru žalovaného o skutkovém stavu věci, že způsobem uzavírání podnájemních smluv a následným vybíráním plateb za užívání prostor byly vytvořeny podmínky, které vedly k tomu, že zpětně nelze s určitostí prokázat, s kým skutečně byly nájemní smlouvy uzavřeny, kdo za nájem skutečně platil a kdo je vlastníkem vybraných výrobků. Správní orgány totiž nevyčerpaly veškeré důkazní prostředky, které by měly přispět ke správnému stanovení skladovatele neznačených tabákových výrobků a

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

k řádnému zjištění skutečného stavu věci. V tomto tedy soud spatřuje vadu dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, vyžaduje rozsáhlé a zásadní doplnění.

35. Soud nemůže přehlédnout ani to, že žalobkyně navrhovala v rámci odvolacího řízení k prokázání toho, že se pan V. v předmětné době nacházel v České republice, výpověď D. D. T. K tomu žalovaný na straně 7 napadeného rozhodnutí uvedl, že provedení dané svědecké výpovědi by bylo bezpředmětné, neboť s ohledem na nepřítomnost pana V. by nebylo možné tuto svědeckou výpověď s ním jakýmkoli způsobem konfrontovat, a proto je dle názoru žalovaného tato svědecká výpověď nadbytečná, neboť by nepřinesla nic nového v projednávané věci.
36. Soud s daným tvrzením žalovaného nemůže souhlasit. Předně je třeba zdůraznit, že žalovaný předjímal výsledek svědecké výpovědi navrženého svědka pana T., ačkoliv není vyloučeno, že ten by mohl v rámci své výpovědi vyloučit to, že pan Van byl v březnu 2014 v České republice. Výše uvedený závěr žalovaného, proč žalovaný nepřistoupil k výsledku pana T., musí tudíž soud označit za předčasný, neboť nelze předem vyloučit, že by daný svědek mohl potvrdit nebo vyvrátit tvrzení žalobkyně, a tedy že se jednalo o důkaz, který mohl přispět ke správnému zjištění skladovatele neznačených tabákových výrobků. Soud v této souvislosti poukazuje na závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, který jako nadbytečnost důkazu označuje „[a]rgument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.“ Ústavní soud tedy zjevně považuje za legitimní, pokud soud (resp. v nyní souzené věci správní orgány) neprovede důkaz nadbytečný, který již nemůže přinést další objasnění skutkového základu věci. Důležité však je, že i bez takového důkazu je dané tvrzení „bez důvodných pochybností ověřeno nebo vyvráceno“. To ovšem nebyl souzený případ.
37. Soud shrnuje, že v neprovedení navržené výpovědi pana T. za současné absence přesvědčivého odůvodnění, proč toto navržené svědectví za žádných rozumně představitelných okolností nemůže přinést nic pro daňové řízení relevantního, mohlo vést ke znemožnění žalobkyni unést její důkazní břemeno. Žalovaný tudíž postupoval v rozporu s požadavkem správného zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu) a doposud nepřihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 část věty za středníkem daňového řádu). V postupu žalovaného tedy soud spatřuje vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neboť v řízení před žalovaným bylo podstatně porušeno ustanovení o řízení před správním orgánem a toto porušení mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.
38. S ohledem na shora uvedené soud shledal žalobu důvodnou a podle § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s. napadené rozhodnutí žalovaného pro vady řízení zrušil. Toto ustanovení umožnilo soudu rozhodnout bez jednání, ačkoli žalobkyně jednání požadovala. Soud současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku.
39. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, z částky 6 200 Kč za dva úkony právní služby právního zástupce žalobkyně po 3 100 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“), [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a) AT; podání žaloby – § 11 odst. 1 písm. d) AT], z částky 600 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [dva režijní paušály po 300 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 13 odst. 1 a 3 AT] a z částky 1 428 Kč představující 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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). Připadne-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.

Ústí nad Labem 27. července 2021

JUDr. Petr Černý, Ph.D. v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.