



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobce: J. V.
bytem X
zastoupený advokátkou JUDr. Martinou Koláčkovou
sídlem Zahradnická 74, Příbram

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2019, č. j. 15797-2/2019-900000-318,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný změnil výrokovou část platebního výměru Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 11. 11. 2014, č. j. 173206/2014-610000-32.1 (dále jen „platební výměr“), ve věci spotřební daně.

I.1 Předchozí fáze řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

2. Platebním výměrem celní úřad vyměřil žalobci spotřební daň za zdaňovací období srpen 2012 z tabákových výrobků podle § 101 odst. 3 písm. c) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „zákon o spotřebních daních“) ve výši 1 133 160 Kč. Jednalo se o tabákové výrobky skladované v dřevostavbě na žalobcově pozemku parc. č. XA v k. ú. Bratkovice, u nichž vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, neboť byly žalobcem drženy (skladovány), aniž by bylo prokázáno, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo oprávněně nabyté bez daně, čímž se žalobce stal plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.
3. Celní úřad vyšel především ze zjištění učiněných dne 14. 8. 2012 při domovní prohlídce nemovitostí ve vlastnictví žalobce, kterou provedlo Celní ředitelství Praha podle § 83 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění pozdějších předpisů na základě příkazu Obvodního soudu pro Prahu 10. V kontrolovaném objektu bylo nalezeno 5396 ks spotřebitelského balení řezaného tabáku o celkové hmotnosti 809,4 kg. Tabák nebyl opatřen platnými tabákovými nálepkami a žalobce nedisponoval doklady podle § 5 zákona o spotřebních daních. Z následného laboratorního zkoumání vyplynulo, že se jednalo o řezaný tabák způsobitý ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování, jednalo se tedy o vybrané výrobky podléhající spotřební dani.
4. Tvzení žalobce o pronájmu dřevěného přístřešku v zadní části zahrady, v němž byl tabák nalezen, občanu Bulharska (G. I.) považoval celní úřad za nevěrohodné a neprokázané. S ohledem na výpověď žalobce i jeho manželky navíc neměl tvrzený nájemce vůbec přístup k místu skladování a nemohl řádně využívat předmět nájmu, a to na rozdíl od žalobce, který měl k tabáku neomezený přístup a měl nad ním faktickou moc. Volný přístup k místu skladování neměli ani M. B. a T. V., neboť žalobce nebo jeho manželka jim přístup na pozemek umožňovali. Uskladnění tabáku tedy bylo závislé na vůli žalobce. Celní úřad na základě těchto zjištění dovodil, že to byl žalobce, kdo tabák skladoval.
5. Odvolání žalobce žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 10. 9. 2015, č. j. 9026-8/2015-900000-304.7. Ztotožnil se s celním úřadem, že žalobce byl skladovatelem dotčeného nezdaněného tabáku, tedy i plátcem spotřební daně. Žalobce byl ke dni domovní prohlídky v postavení detentora, neboť fyzicky ovládal skladované krabice s tabákem, měl k nim neomezený volný přístup zevnitř pozemku a musel o nich mít vizuální přehled. Podle žalovaného byla vyloučena detence (fyzické ovládání) krabic ze strany G. I., o němž žalobce dodatečně bez důkazů tvrdil, že měl být nájemcem dřevostavby. Žalovaný rovněž vyslovil pochybnost, že by se žalobce svého známého nikdy nezeptal, co v krabicích je, již jen proto, aby věděl, jak moc na ně má dávat pozor, nebo aby se ujistil, zda se nejedná o něco nelegálního. Podstatné však je, že pro naplnění pojmu „*skladovatel*“ je pro účely zákona o spotřebních daních vyžadována jen detence, tedy tzv. neúplná držba, která naplňuje jen faktickou (resp. objektivní) složku držby. Není vůbec rozhodné, zda skladovatel (žalobce) věděl, co je obsahem krabic a zda tento obsah podléhá spotřební dani. Ani neznalost či omyl o obsahu krabic nemůže skladovatele zprostit daňové odpovědnosti. Výsledky souvisejícího trestního řízení shrnuje obžaloba, na základě níž byli před soud postaveni mimo jiné M. B. a T. V.. Podle ní se na distribuci tabáku uloženého též na pozemku žalobce v dřevostavbě, podílely výlučně osoby české národnosti, jedinými cizinci byli až koneční odběratelé v tržnici SAPA v Praze. I kdyby byl žalobcem tvrzený stav věrohodný a byl prokázán, s ohledem na konkrétní okolnosti případu (detence žalobce, občasné zpřístupnění otevřené dřevostavby a krabic M. B. a T. V. žalobcem) by

byl jen stavem formálním, fingovaným, zastírajícím skutečný právní stav, přičemž bulharský státní příslušník by v takovém případě byl jen „*bílým koněm*“.

6. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 9. 2015 podal žalobce žalobu ke zdejšímu soudu, který ji zamítl rozsudkem ze dne 12. 5. 2017, č. j. 45 Af 9/2015-118. Soud se neztotožnil s celními orgány v závěru, že byl žalobce skladovatelem předmětného tabáku. Při výkladu pojmu skladovatel soud vyšel z judikatury Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“), podle které by pojem skladování měl být vykládán ve smyslu detence, přičemž u detentora je dáno faktické ovládání věci, nikoli však vůle nakládat s věcí jako s vlastní. Žalobce byl sice vlastníkem dřevostavby, ve které byl nalezen tabák, nebyl však tím, kdo by měl faktické panství nad věcí ve smyslu definice detentora. Podle zjištěných skutečností žalobce neměl vůli s (cizím) zbožím fakticky nakládat. Přestože měl soud za prokázané, že skladovatelem vybraných výrobků byly jiné osoby, nebyl žalobce zbaven solidární odpovědnosti k úhradě spotřební daně v plné výši ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních. Podle tohoto ustanovení za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela. Žalobce totiž skladování vybraných výrobků umožňoval a poskytoval skladovatelům součinnost v podobě zpřístupňování pozemku, což k závěru o podílu žalobce na skladování zcela postačí. I při vyměření daně žalobci jako solidárnímu dlužníku přitom bylo zcela namístě vyměřit daň v její celkové výši. Z tohoto důvodu soud rozhodnutí ze dne 10. 9. 2015 nezrušil, přestože dospěl k jinému právnímu závěru než žalovaný.
7. Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 2. 2018, č. j. 8 Afs 146/2017-40, rozsudek ze dne 12. 5. 2017 zrušil a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení. Podle Nejvyššího správního soudu byla změna právní kvalifikace až v řízení před soudem pro účastníky řízení překvapivá. Krajský soud opřel svůj závěr o daňové povinnosti žalobce o zcela jinou skutkovou podstatu, než ze které ji dovozoval žalovaný. Účastníci řízení nemohli na tuto změnu žádným způsobem reagovat, neboť se s ní seznámili až v konečném rozsudku.
8. Následně soud rozsudkem ze dne 22. 3. 2018, č. j. 45 Af 9/2015-142, rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 9. 2015 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Setrval na svém závěru, že žalobce nebyl skladovatelem (detentorem) vybraných výrobků, neboť nebyla prokázána jeho vůle s vybranými výrobky fakticky nakládat. Shromážděné důkazy (například kamerové záznamy) ve shodě s výpověďmi žalobce a jeho manželky prokazují, že to byly jiné osoby (M. B. a T. V.), které s vybranými výrobky přímo manipulovaly, a které tak měly k vybraným výrobkům vlastní subjektivní vztah nezbytný k tomu, aby mohly být považovány za skladovatele ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Přístup ke zboží měly tyto osoby zajištěn prostřednictvím domluvy se žalobcem tak, jak žalobce a jeho manželka popsali ve svých výpovědích, tedy že jim přístup ze zboží umožňovali podle jejich požadavků (ať již otevřením brány, či ponecháním klíče od brány na smluveném místě). Žalobce tedy uvedeným osobám přenechal místo v dřevostavbě k užívání pro skladování zboží.
9. Kasační stížnost žalovaného proti rozsudku ze dne 22. 3. 2018 Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 23. 10. 2019, č. j. 8 Afs 75/2018-32. Ztotožnil se se závěrem, že ze zjištěného skutkového stavu skutečně neplyne, že by žalobce vykonával faktické panství nad vybranými výrobky a nakládal s nimi (byť jako s cizí věcí). Žalobce pouze dal třetím osobám k dispozici dřevostavbu na svém pozemku a umožňoval jim do ní přístup.

S vybranými výrobky, které v ní byly skladovány, nijak nezacházel a vždy k nim zajistil přístup. Žalobce sice měl k vybraným výrobkům volný přístup, mohl je kontrolovat a manipulovat s nimi, protože se nacházely v dřevostavbě na jeho pozemku, žádnými důkazy však nebylo prokázáno, že by tak skutečně činil. Naopak závěry provedeného dokazování svědčí o tom, že popsáním způsobem s vybranými výrobky zacházely třetí osoby, kterým to žalobce umožnil. Žalobcovo jednání by tak mohlo být kvalifikováno nanejvýš jako podílení se na skladování vybraných výrobků, nikoliv však jako skladování samotné.

1.2 Nyní napadené rozhodnutí

10. Po zrušení rozhodnutí ze dne 10. 9. 2015 rozsudkem ze dne 22. 3. 2018 žalovaný pokračoval v řízení a dne 17. 4. 2019 vydal nyní napadené rozhodnutí, kterým částečně změnil výrok platebního výměru tak, že žalobci se vyměruje spotřební daň z tabáku ke kouření ve výši 1 133 160 Kč, neboť se žalobce na skladování (držení) tabákových výrobků ke dni 14. 8. 2012 podílel, a stal se tak osobou společně a nerozdílně odpovědnou za spotřební daň podle § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních s povinností daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) téhož zákona.
11. Žalovaný konstatoval, že skutkový stav dané věci zjištěný v předcházejícím řízení považuje za prokázaný s tím, že není zapotřebí jej doplňovat. V důsledku vázanosti názorem soudu vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku pouze korigoval právní kvalifikaci.
12. Kromě rekapitulace a vysvětlení pojmu skladovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017-30, přehledně shrnující konstantní judikaturu vztahující se k výkladu pojmu skladovatel ve smyslu zákona o spotřebních daních, přičemž tento rozsudek se týká právě solidární odpovědnosti spoludlužníka. Vedle skladovatele je za plátce daně považována i každá osoba, která se na skladování podílela, a to i samostatně v případech, kdy by skladovateli nebo i jiným podílníkům dosud nebyla daň vyměřena. Z podstaty solidární odpovědnosti totiž vyplývá, že vyměření spotřební daně podílníkovi není závislé na předchozím vyměření této daně skladovateli. Podílník a skladovatel jsou si co do daňové povinnosti ke skladovaným vybraným výrobkům rovni.
13. Z tohoto důvodu není v posuzované věci podstatné zjišťování a prokazování skutečného skladovatele zboží (či dalších případných podílníků) ani postavení bulharského státního příslušníka, jehož se žalobce dovolává. Ostatně téhož názoru byl podle žalovaného i soud. S ohledem na tyto skutečnosti není podstatný ani výsledek souvisejícího trestního řízení. Podstatné je pouze to, že bylo jednoznačně prokázáno, že žalobce se na skladování vybraných výrobků (přínejmenším) podílel.
14. Žalovaný zdůraznil, že samotným žalobcem tvrzená činnost v podobě zpřístupňování svého pozemku, resp. dřevostavby dalším osobám, které měly k tabáku taktéž přístup a manipulovaly s ním, potvrzuje podíl žalobce na skladování tabáku. Žalobce tak skladování tabáku umožňoval a poskytoval součinnost osobám manipulujícím s tabákem. Činnost žalobce tak lze hodnotit jako podíl na skladování ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních.
15. Odvolací námitky žalobce byly podle žalovaného beze zbytku vypořádány jako nedůvodné v předcházejícím řízení, žalovaný proto odkázal na body 12 až 20 napadeného rozhodnutí, kde svou předchozí argumentaci zrekapituloval. Obhajoba žalobce založená na subjektivní stránce (jeho nevědomosti o obsahu krabic v jím vlastněné dřevostavbě)

nemůže obstát s ohledem na § 4 odst. 1 písm. f) větu za středníkem zákona o spotřebních daních ve spojení s § 9 odst. 3 písm. e) téhož zákona, na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu a na objektivní aktivní podíl žalobce na skladování tabáku. Dané řízení je založeno na objektivním principu, podle kterého (byť se může v očích žalobce jevit jako tvrdý a nespravedlivý) je zcela nerozhodné, zda žalobce věděl, co je obsahem krabic umístěných v jeho dřevostavbě, na jejichž detenci se podílel. Subjektivní stránka není rozhodná a nemusí být prokazována.

16. Na posouzení věci nemůže mít žádný vliv ani předložení „důkazu“ o tom, že žalobce měl být údajně v době pořizování videozáznamů (v červenci 2012) s rodinou na dovolené, neboť rozhodným datem byl den domovní prohlídky (tj. 14. 8. 2012). Argumentaci žalobce, že na skladování tabáku se podílet nemohl, neboť skladování prováděl třetí subjekt, kterému nedal souhlas, žalovaný nepřisvědčil. Žalobce se na skladování tabáku objektivně a aktivně podílel (přínejmenším umožňoval přístup třetím osobám na svůj pozemek, manipulaci s tabákem, jeho kontrolu v otevřené dřevostavbě atp.). K námitce žalobce, že se stal obětí trestné činnosti, žalovaný uvedl, že to byl sám žalobce, kdo se svým jednáním do takového postavení dostal. Vyměření spotřební daně žalobci není vázáno na jeho pravomocné odsouzení, rozhodné je pouze splnění podmínek stanovených zákonem o spotřebních daních.

II. Obsah žaloby

17. Žalobce nesouhlasí se závěry napadeného rozhodnutí a odmítá, že by se podílel na skladování. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních považuje za tvrdé a nespravedlivé. Žalobce se kvůli němu ocitá v pozici oběti organizované trestné činnosti osob, k nimž nemá žádný vztah. Dostal se také do svízelné finanční situace, neboť není schopen dlouhodobě hradit nastavené splátky.
18. S odkazem na veškerá svá dosavadní tvrzení žalobce zdůraznil, že část dřevostavby pronajal bulharskému občanovi G. I., kterému nájem zprostředkoval přítel žalobce M. B.. Krabice s tabákem nebyly ve vlastnictví žalobce, nebyly mu nikdy předány do držení za účelem skladování a žalobce neměl ponětí o tom, co obsahují. Žalobce proto odmítá, že by měl nést jakoukoli odpovědnost za to, že v nich bylo zboží, které nebylo zdaněno, neboť na nich byl nápis „víčka a obaly“, neměl proto důvod, aby do nich nahlížel. Judikatura Nejvyššího správního soudu jasně vymezila, že nelze bez dalšího považovat za skladovatele vlastníka skladových prostor. Krabice v přístřešku skladoval G. I. prostřednictvím M. B., který věděl, kde jsou uloženy klíče od zahrady, k níž tak měl volný přístup. Dne 18. 7. 2012, kdy byl jeden z videozáznamů pořízen, byl navíc žalobce s celou rodinou na dovolené, což žalobce doložil fakturou přiloženou k žalobě v předchozím řízení.
19. V rozsudku ze dne 29. 7. 2016, č. j. 4 Afs 38/2016-60, Nejvyšší správní soud uvedl: „[...] *Svého postavení plátce by se stěžovatelka mohla podle názoru Nejvyššího správního soudu zprostit pouze tehdy, pokud by skutečně a bezrozporně prokázala, že dopravu vybraných výrobků prováděl třetí subjekt, k čemuž nedala souhlas, protože pak by se nedalo hovořit o tom, že by se na dopravě podílela.*“ Pokud tedy, jak uvádí sám žalovaný, nebyl v obžalobě v řízení vedeném u Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 50 T 8/2014 ztotožněn G. I. jako skladovatel (nebyla o něm v obžalobě ani zmínka), je zjevné, že skladování vybraných výrobků prováděl třetí subjekt, jemuž však žalobce nedal svůj souhlas. Žalobce proto nesouhlasí se závěrem žalovaného, že v daném řízení není podstatné zjišťování a prokazování skutečného skladovatele zboží či dalších podílníků na jeho skladování. Pokud

má být žalobce podle § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních osobou společně a nerozdílně odpovědnou za spotřební daň, je podle něj třeba, aby byla určena i osoba, se kterou je společně a nerozdílně odpovědným. Uvedl-li žalovaný, že těmito osobami byli M. B. a T. V., kteří s výrobky přímo manipulovali a měli k nim vlastní subjektivní vztah nezbytný k tomu, aby byli považováni za skladovatele, je taková konstrukce nespravedlivá. Žalobce netušil, co je obsahem krabic a že by M. B. byl skladovatelem těchto výrobků. Žalobce se stal obětí trestné činnosti uvedených osob a je povinen hradit daň, jejíž výše je pro něj i jeho rodinu zcela likvidační.

20. Podle žalobce žalovaný nesprávně posoudil zjištěný skutkový stav, v důsledku čehož dospěl k chybnému právnímu závěru. Žalobce má dále za to, že při hodnocení důkazů žalovaný překročil zákonem stanovené meze správního uvážení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

21. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby s tím, že námitky obsažené v žalobě již vypořádal v napadeném rozhodnutí. Žalobce v následné replice pouze sdělil, že na své argumentaci setrvává.

IV. Jednání před krajským soudem

22. Na jednání konaném dne 30. 9. 2021 účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích a zopakovali argumenty uplatněné v písemných podáních.
23. Soud pro nadbytečnost nevyhověl návrhu na provedení důkazu výsledkem žalobce a jeho manželky. Spis obsahuje záznamy výpovědi žalobce i jeho manželky, opakované provedení výsledku by bylo již duplicitní. Zároveň podle soudu byl zjištěn prostřednictvím důkazů založených ve spisu (zejm. videonahrávek) skutkový stav věci natolik dostatečně, že o něm nejsou důvodné pochybnosti.

V. Posouzení žaloby soudem

24. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo zástupkyni žalobce doručeno dne 18. 4. 2019, žaloba byla odeslána dne 24. 5. 2019), osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).
25. Žaloba není důvodná.
26. Soud předně podotýká, že považuje za vyřešenou otázku, zda byl žalobce skladovatelem předmětného tabáku. V rozsudku ze dne 22. 3. 2018 dospěl k závěru, že tomu tak nebylo, neboť nebylo prokázáno, že by žalobce vykonával faktické panství nad vybranými výrobky a že by měl vůli s nimi nakládat jako s cizí věcí. Tento závěr byl potvrzen Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 8 Afs 75/2018-32. Na plné znění obou zmíněných rozsudků soud pro stručnost plně odkazuje.
27. Závěry zrušujícího rozsudku ze dne 22. 3. 2018 respektoval i žalovaný a v nyní napadeném rozhodnutí již netvrdil, že by byl žalobce skladovatelem předmětných vybraných výrobků. Vzhledem k této skutečnosti se žalobní námitka, podle které nelze bez dalšího považovat za skladovatele vlastníka skladových prostor, májí s důvody, na kterých je založeno napadené rozhodnutí.

28. Rozhodnou otázkou v posuzované věci je, zda se žalobce na skladování nezdaněných vybraných výrobků podílel, a zda je proto za spotřební daň solidárně odpovědný podle § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních.
29. Podle citovaného ustanovení je plátcem „*právnícká 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 právnícká nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela*“ (zdůraznění doplněno).
30. K uvedené otázce se soud již podrobně vyjádřil v prvním rozsudku v této věci ze dne 12. 5. 2017 (byť byl tento rozsudek zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 146/2017-40, stalo se tak pouze z důvodu překvapivosti změny právní kvalifikace pro účastníky řízení, čímž mohlo dojít ke zkrácení jejich procesních práv, věcí samou se Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku nezabýval). Závěry vyjádřené v rozsudku ze dne 12. 5. 2017 týkající se podílu žalobce na skladování převzal žalovaný v nyní napadeném rozhodnutí. Ještě před jeho vydáním zaslal žalobci výzvu, v níž jej seznámil se změnou právního názoru odvolacího orgánu a dal mu možnost vyjádřit se. Této možnosti žalobce využil. Se změnou právní kvalifikace a aplikací institutu podílnictví na skladování tedy žalobce mohl polemizovat a navrhopvat k této otázce důkazy jak ve správním řízení před žalovaným, tak následně v žalobě. Po posouzení žalobních námitek však soud neshledal důvod se od svých dříve vyslovených závěrů odchýlit.
31. Ze správního spisu plyne, že vybrané výrobky (tabák) byly uloženy v papírových krabicích v rozestavěné dřevostavbě na pozemku ve vlastnictví žalobce. Dřevostavba nebyla uzamykatelná, vchod do ní byl zakryt pouze igelitovou plachtou. Pozemek byl však oplocený. Brána byla uzamykatelná. Žalobce dne 14. 9. 2012 uvedl, že dřevostavbu nacházející se na zahradě přiléhající k jeho domu, v němž s rodinou bydlí, pronajal bulharskému státnímu příslušníkovi. Pronájem v lednu 2012 měl zprostředkovat jeho známý M. B.. Nájemní smlouva uzavřena nebyla. Zboží bylo poprvé přivezeno na jaře roku 2012. Když M. B. poprvé přijel se zbožím společně s bulharským nájemcem a dalším cizincem, řekl mu žalobce, že si nepřeje, aby mu vodil na pozemek cizí lidi. Od té doby se zbožím jezdil pouze M. B. s T. V., kterého žalobce rovněž zná. Ti měli přístup ke zboží zajištěn tak, že pokud byl žalobce doma, otevíral jim vrata do zahrady on nebo manželka. Pokud doma nebyl, nechával jim klíč od brány u sloupku této brány. O povaze uskladněného zboží podle svého tvrzení nic nevěděl. Obdobně se téhož dne vyjádřila také žalobcova manželka s tím, že o podrobnostech pronájmu nic neví. Když k nim M. B. přijížděl, otevírala mu bránu buď ona, nebo manžel. Co bylo v uskladněných krabicích, nevěděla.
32. Shromážděné důkazy (například kamerové záznamy, výpovědi žalobce a jeho manželky) prokazují, že M. B. a T. V. s vybranými výrobky přímo manipulovali, a v důsledku toho měli k těmto vybraným výrobkům vlastní subjektivní vztah, nezbytný k tomu, aby mohli být považováni za skladovatele ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Tento právní závěr lze učinit, aniž by tyto osoby měly od brány vedoucí na pozemek žalobce, na kterém se nacházela již volně přístupná dřevostavba, vlastní klíče. Postačí, že přístup k vybraným výrobkům měly zajištěn prostřednictvím domluvy se žalobcem. Žalobce a jeho manželka popsali ve svých výpovědích, že jim přístup ke zboží umožňovali podle jejich požadavků (ať již otevřením brány, či ponecháním klíče od brány na

smluveném místě). Lze tak uzavřít, že žalobce přenechal zmíněným osobám místo v dřevostavbě k užívání pro skladování zboží. Podstatné přitom není, zda byla smlouva o užívání platná; podstatný je obsah závazku žalobce. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2021, č. j. 5 Afs 458/2019-83, bod 35, podle kterého pro skladování *„není rozhodující existence smluvního vztahu, ale faktický stav, kdy se vybrané výrobky nacházejí vědomě v dispozici konkrétní osoby. Zákon o spotřebních daních se totiž vztahuje i na nakládání s vybranými výrobky, kdy dotčená osoba s nimi nakládá jako s věcí cizí, a to bez ohledu, zda má doložený smluvní vztah či nikoliv.“*

33. Zároveň ze zjištěných skutečností má soud za prokázané, že se žalobce na skladování vybraných výrobků podílel. Žalobce skladování vybraných výrobků umožňoval a poskytoval skladovatelům součinnost v podobě zpřístupňování pozemku. Taková činnost k závěru o podílu žalobce na skladování zcela postačí. Osoba, která se na skladování vybraných výrobků podílela, přitom odpovídá společně a nerozdílně za spotřební daň (viz výše citovaný § 4 odst. 1 písm. f) větu za středníkem zákona o spotřebních daních). *„Citované ustanovení umožňuje celním orgánům pomocí konceptu solidární odpovědnosti konstatovat, že byť se nepodařilo dohledat vlastníka vybraných výrobků, podařilo se dohledat více osob, které se na skladování podílely, ať už v roli majitele skladu, osoby, která měla do skladu faktický přístup, měla od něj klíče, měla u sebe zboží, které ze skladu pocházelo, a podobně“* (rozsudek NSS ze dne 6. 9. 2018, č. j. 7 Afs 273/2018-33, bod 29).
34. I při vyměření daně žalobci jako solidárnímu dlužníku tak bylo namíste vyměřit daň v její celkové výši. Vzhledem k tomu, že zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů ani zákon o spotřebních daních neupravují otázku, jak postupovat v případě vyměřování daně solidárními dlužníky, je třeba vyjít z obecné úpravy solidárního dlužnictví. Ta se v době vzniku daňové povinnosti (srpen 2012) nacházela v § 511 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, podle kterého *„[j]estliže je právním předpisem nebo rozhodnutím soudu stanoveno, nebo účastníky dohodnuto, anebo vyplývá-li to z povahy plnění, že více dlužníků má témuž věřiteli splnit dluh společně a nerozdílně, je věřitel oprávněn požadovat plnění na kterémkoli z nich“*. Obdobnou úpravu zachovala i nová právní úprava, účinná od 1. 1. 2014, konkrétně § 1872 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, podle kterého *„[j]e-li několik dlužníků zavázáno plnit společně a nerozdílně, jsou povinni plnit jeden za všechny a všichni za jednoho. Věřitel může požadovat celé plnění nebo jeho libovolnou část na všech spoludlužnících, jen na některých, nebo na kterémkoli ze spoludlužníků.“*
35. K otázce, zda lze i po pravomocném rozhodnutí vůči jednomu ze solidárních dlužníků i nadále vymáhat dluh po ostatních solidárních dlužnících, se vyjádřil Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 28. 7. 2004, sp. zn. 32 Odo 529/2003, ve kterém uvedl, že *„[p]ravomocným rozhodnutím, které ukládá jednomu z dlužníků povinnost plnit, závazek nezaniká. Proto dokud závazek trvá (nezanikl), může věřitel vést soudní, popř. exekuční řízení proti dalším solidárně zavázaným dlužníkům. Rozsudek na plnění vydaný proti jednomu ze solidárních dlužníků netvoří překážku věci pravomocně rozsouzené pro řízení proti ostatním spoludlužníkům.“* Z výše uvedeného plyne, že dokonce ani pravomocný rozsudek soudu vůči jednomu ze solidárních dlužníků nebrání věřiteli v tom, aby nadále vymáhal dluh i vůči ostatním.
36. Výše uvedené závěry, byť byly formulovány ve vztahu k soukromoprávním vztahům a uplatňování práv z nich vyplývajících v občanském soudním řízení, lze plně akceptovat i ve vztahu k daňovému řízení, neboť jde o obecný princip uplatňování práv vůči solidárním

dlužníkům. Vzhledem k tomu, že daň nebyla ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí zaplacená (a žalobce netvrdil opak), nic nebránilo žalovanému, aby daň vyměřil a následně ji vymáhal vůči žalobci, který byl jedním ze solidárních dlužníků. Je totiž na žalovaném, zda za účelem rychlého a úplného vybrání daně daň doměří jen některému ze spoludlužníků (a případně kterému z nich), nebo zda ji doměří vůči všem spoludlužníkům.

37. K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku č. j. 5 Afs 458/2019-83, ve kterém (v bodu 39) uvedl, že *„nepopírá, že by v postavení plátce daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních mohly být rovněž i jiné osoby; zákon o spotřebních daních to přímo presumuje; stanoví solidární odpovědnost, a to v rovině platební [§ 4 odst. písm. f) zákona o spotřebních daních in fine]. Jinými slovy, pokud celní orgány zjistí další osoby, které se na skladování či dopravě podílely, předepíše jim (každé z nich) daň v totožné výši, přičemž vymáhat daň jsou oprávněny na kterékoli z nich; vyrovnaní těchto osob mezi sebou (v rovině občanskoprávní) je otázkou daňově irelevantní.“*
38. Solidární odpovědnost za podíl na skladování není vyloučena ani tím, že skladovatel byl trestním soudem odsouzen pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, jehož se dopustil skladováním nezdaněných vybraných výrobků. Tak tomu bylo např. v žalovaném zmiňovaném rozsudku č. j. 2 Afs 306/2017-30, ve kterém Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že trestní stíhání ani pravomocné odsouzení otce stěžovatelky neměly na daňovou povinnost stěžovatelky vliv (stěžovatelka byla vlastníkem a uživatelem garáže, v níž její otec nezdaněné vybrané výrobky skladoval). Zároveň Nejvyšší správní soud zdůraznil, že rozsah trestní odpovědnosti nemusí být nutně totožný s rozsahem odpovědnosti daňové, a to nejen v rovině dokazování. Daňový subjekt může být z hlediska daňového práva odpovědný i přesto, že jeho jednání nedosahuje intenzity trestného činu, samozřejmě za předpokladu, že je jeho daňová odpovědnost příslušnými orgány dostatečně prokázána (shodně rozsudek NSS ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010-71).
39. Skutečnost, že jiné osoby (konkrétně M. B. a T. V.) byly obžalovány a poté odsouzeny za to, že k žalobci dopravily a zde uskladnily nezdaněný tabák, proto nemění nic na závěru, že se žalobce na skladování tohoto zboží podílel, a že je v důsledku toho za spotřební daň solidárně odpovědný.
40. Obranu žalobce postavenou na tom, že dřevostavbu za účelem skladování zboží pronajal bulharskému státnímu občanovi, soud považuje za irelevantní. Z výpovědi samotného žalobce vyplynulo, že tvrzený bulharský nájemce neměl do dřevostavby ke zboží (na rozdíl od jiných osob) vůbec přístup, a neměl žádnou možnost zde uskladněné vybrané výrobky fakticky ovládat. Tím je bez dalšího vyloučeno, aby tato osoba byla považována za skladovatele (detentora). Navíc, vzhledem k závěru, že žalobce je solidárně odpovědný za úhradu spotřební daně v plné výši jakožto osoba podílející se na skladování, nemohl by být zproštěn povinnosti k úhradě této daně tím, že by na dlužnické straně případně figuroval další solidárně odpovědný dlužník (viz úvahy shora o oprávnění věřitele vůči solidárním dlužníkům).
41. Je dále nepodstatné, že žalobce v den, kdy byl pořízen jeden z videozáznamů a fotografie brány (tj. dne 18. 7. 2012), byl s rodinou na dovolené. Pro závěr, že se podílel na skladování vybraných výrobků ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních a že mu podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, není významné, že se jeden týden v červenci 2012 nacházel mimo

svoji nemovitost, neboť rozhodným datem pro vznik daňové povinnosti je den domovní prohlídky, tj. 14. 8. 2012 (kdy byl pořízen rovněž jeden z videozáznamů).

42. Irelevantní je také argumentace žalobce, že o obsahu uskladněných krabic nic nevěděl. Podle konstantní judikatury je odpovědnost za spotřební daň objektivní (viz např. rozsudky NSS ze dne 29. 9. 2010, č. j. 2 Afs 8/2010-119, ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009-68, nebo ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85). V již zmíněném rozsudku č. j. 5 Afs 458/2019-83 Nejvyšší správní soud (v bodu 35) konstatoval, že „[p]ohnutky, popřípadě vědomost o tom, jaké vybrané výrobky byly uskladněny, jsou nerozhodné, neboť postavení toho, kdo vybrané výrobky skladuje, jako plátce daně, stanoví zákon zcela striktně, bez jakýchkoli výjimek. Zákon neumožňuje žádnou liberaci z objektivně stanovené povinnosti, k čemuž zcela mylně směřuje závěr městského soudu, který zpochybnil postavení žalobce, jakožto plátce s tím, že tento byl k činnosti související se skladováním přinucen.“ Jestliže tento subjektivní prvek v daňovém řízení nehraje žádnou roli ve vztahu k samotnému skladovateli, nemůže hrát roli ani ve vztahu k osobě podílející se na skladování.
43. V této souvislosti soud připomíná, že § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních má svůj předobraz ve směrnici Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS. Podle jejího čl. 8 odst. 1 písm. b) je osobou povinnou ke vzniklé daňové povinnosti ke spotřební dani „ve vztahu k držení zboží podléhajícího spotřební dani podle čl. 7 odst. 2 písm. b) [tj. držení zboží podléhajícího spotřební dani mimo režim s podmíněným osvobozením od daně, jestliže spotřební daň z tohoto zboží nebyla vybrána podle použitelných právních předpisů Evropské unie a vnitrostátních právních předpisů]: osoba držící zboží podléhající spotřební dani nebo jakákoli jiná osoba, která se na držení tohoto zboží podílela“. Podle čl. 8 odstavce 2 pak platí, že „[o]dpovídá-li za platbu jedné dlužné spotřební daně více osob, odpovídají společně a nerozdílně“.
44. Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 10. 6. 2021, WR, C-279/19, zdůraznil, že „pokud unijní normotvůrce chtěl, aby byl ve směrnici 2008/118 při určování osoby povinné přiznat a zaplatit spotřební daň zohledněn úmysl, přijal v ní výslovné ustanovení v tomto smyslu“ (bod 30). V této souvislosti pak též připomněl, že mezi cíle uvedené směrnicí patří boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím. A uzavřel, že výklad omezující postavení osoby povinné přiznat a zaplatit spotřební daň z titulu „osoby, která má v držení zboží, jež má být dodáno“, ve smyslu čl. 33 odst. 3 směrnice 2008/118/ES, pouze na osoby, které si jsou vědomy nebo si důvodně měly být vědomy vzniku daňové povinnosti ke spotřební dani, by nebyl v souladu s uvedenými cíli směrnice (bod 31). Byť se citovaný rozsudek týkal jiného ustanovení směrnice 2008/118/ES, z výše citovaného čl. 8 téže směrnice je zřejmé, že také právní úprava rozhodná pro nyní posuzovanou věc je ve směrnici koncipována na principu objektivní odpovědnosti.
45. Lze dodat, že případné soukromoprávní námitky proti protiprávnímu jednání jiných osob, jimž žalobce svůj přístřešek fakticky pronajal, jsou mu zachovány. Bude tedy pouze na žalobci, rozhodne-li se v daném případě domáhat se náhrady škody v soukromoprávním sporu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 9. 2009, č. j. 1 Afs 94/2009-56, nebo již zmíněný rozsudek č. j. 2 Afs 8/2010-119, viz též výše citovaný bod 39 rozsudku č. j. 5 Afs 458/2019-83).
46. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 38/2016-60, jehož se žalobce dovolává, v jeho prospěch nesvědčí. Žalobce vytrhává větu citovanou v žalobě z kontextu. Nejvyšší správní soud ve zmiňované věci uzavřel, že „[z]a situace, kdy celní orgány zajistily velké

množství nezdaněných tabákových výrobků ve vozidle stěžovatelky, které před celní hlídkou ujíždělo, nelze dospět k závěru, že by se stěžovatelka na dopravě těchto výrobků nepodílela, naopak lze hovořit minimálně o její solidární odpovědnosti za tuto daň, a to bez ohledu na to, že ve vozidle stěžovatelky nebyl zjištěn nikdo z jejích zaměstnanců. Svého postavení plátce by se stěžovatelka mohla podle názoru Nejvyššího správního soudu zprostit pouze tehdy, pokud by skutečně a bezrozporně prokázala, že dopravu vybraných výrobků prováděl třetí subjekt, k čemuž nedala souhlas, protože pak by se nedalo hovořit o tom, že by se na dopravě podílela.“ Dále Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „vlastnictví zavazuje (srov. čl. 11 odst. 3 Listiny základních práv a svobod), z čehož Nejvyššímu správnímu soudu vyplývá nejen to, že vlastníkově náleží zisky a užitky z vlastnictví věci, ale že jej zavazuje k odpovědnosti [...]. Jestliže stěžovatelka měla údajně zcela lehkovážně pronajímat své vozidlo třetímu subjektu, o němž ničeho konkrétního neví, aniž by se zajímala, na co vozidlo, které se dá použít k dopravě vybraných výrobků, použije, nelze hovořit o tom, že by se na dopravě vybraných výrobků nepodílela a že tudíž není plátcem spotřební daně.“

47. V nyní posuzované věci nelze s ohledem na shora popsané skutkové okolnosti hovořit o tom, že by žalobce skutečně a bezrozporně prokázal, že skladování předmětného zboží prováděl třetí subjekt bez jeho souhlasu. Žalobce nebyl v situaci, kdy by za jeho zády neoprávněně a tajně někdo umístil do jeho přístřešku zboží nalezené při kontrole dne 14. 8. 2012. Na tomto závěru nic nemění ani argument žalobce, že o obsahu skladovaných krabic nic nevěděl a nezajímal se o něj. Naopak, lze v této souvislosti parafrázovat výše citovaný názor Nejvyššího správního soudu tak, že jestliže žalobce měl údajně zcela lehkovážně pronajímat svůj dřevěný přístřešek třetímu subjektu, aniž by se zajímal, kdo je skutečným skladovatelem, jaké zboží je v jeho nemovitosti skladováno a zda je skladováno v souladu se zákonem, nelze hovořit o tom, že by se na skladování vybraných výrobků nepodílel, a že by tudíž nebyl plátcem spotřební daně.
48. Lze shrnout, že žalovaný zjistil skutkový stav v dostatečném rozsahu, aby bylo možno učinit závěr, že se žalobce na skladování vybraných výrobků podílel, a tedy že za daň společně a nerozdílně odpovídá. Zároveň soud neshledal, že by se žalovaný dopustil pochybení při hodnocení důkazů. Žalobce tvrzené pochybení ani nijak neupřesnil a spíše jej dovozuje ze svého nesouhlasu s výsledkem řízení.
49. Na výše uvedených závěrech nemůže nic změnit ani žalobcem namítaná tvrdost § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních. Jak již soud uvedl výše, rozhodná právní úprava je založena na objektivní odpovědnosti za spotřební daň, což má mimo jiné za cíl předcházet daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či případným zneužitím. S tímto cílem souvisí také možnost požadovat úhradu daně též po dalších osobách, které se na skladování (či dopravě) nezdaněných vybraných výrobků rovněž určitou měrou podílejí.
50. Při vyměření daňové povinnosti nemá správce daně správní uvážení a nemůže zohledňovat subjektivní okolnosti na straně daňového subjektu. Ke zmírnění dopadů vyměřené daně do majetkové situace daňového subjektu slouží jiné instituty předvídané daňovým řádem (poseckání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky, viz § 156 daňového řádu). Nadto, tvrzení žalobce, že vyměřená daň je pro něj likvidační, zůstalo pouze v obecné rovině, žalobce nijak neupřesnil ani nedoložil svou majetkovou situaci ani dopady vyměřené daně.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

51. Soud neshledal žádný žalobní bod důvodným a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
52. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, soud náhradu nákladů nepřiznal, protože mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). 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.

Praha 30. září 2021

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu