



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Ch. V. N.**, narozený X,  
bytem X,  
zastoupen JUDr. Rostislavem Sochořem, advokátem,  
sídlem Masarykova 1680/110, 400 01 Ústí nad Labem,  
proti  
žalovanému: **Generální ředitelství cel,**  
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4,

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 5. 2019, č. j. 9729-6/2019-900000-312,  
a ze dne 24. 5. 2019, č. j. 27607-2/2019-900000-312,

**takto:**

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2019, č. j. 9729-6/2019-900000-312, **se** pro vady řízení **zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2019, č. j. 27607-2/2019-900000-312, **se** pro nezákonnost **zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 16 200 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

### Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Generálního ředitelství cel ze dne 22. 5. 2019, č. j. 9729-6/2019-900000-312, a ze dne 24. 5. 2019, č. j. 27607-2/2019-900000-312. Rozhodnutím ze dne 22. 5. 2019, č. j. 9729-6/2019-900000-312, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr Celního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 14. 11. 2018, č. j. 214485/2018-620000-32.2, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2013 ve výši 1 030 241 Kč. Předmětná daň byla vyměřena konkrétně za zajištěné cigarety různých značek v celkovém množství 453 800 ks a tabákovou směs značky GOLEM o celkové hmotnosti 25,05 Kg, když tyto tabákové výrobky nebyly značeny tabákovou nálepkou ve smyslu § 114 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), přičemž k tabákovým výrobkům nebyl předložen žádný doklad prokazující zdanění zboží. Rozhodnutím ze dne 24. 5. 2019, č. j. 27607-2/2019-900000-312, pak žalovaný změnil rozhodnutí celního úřadu ze dne 13. 11. 2018, č. j. 214486/2018-620000-32.2, tak, že se žalobci vyměřuje podle § 250 odst. 1 písm. a) a odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), pokuta za opožděné tvrzení daně z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2013 ve výši 51 513 Kč. Žalobce se současně domáhal toho, aby soud žalovanému uložil povinnost nahradit mu náklady soudního řízení.

### Žaloba

2. Žalobce v žalobě nejprve stručně shrnul dosavadní průběh daných věcí a vylíčil též své osobní poměry. Obě napadená rozhodnutí pak mají dle žalobce stejný základ, a to zjištění existence neoznačených (nekolikovaných) tabákových výrobků v jeho domě. Následně žalobce uvedl, že se předmětné tabákové výrobky nacházely v prostoru, který řádně pronajal jiné osobě jménem D. U. N. Do předmětu nájmu přitom žalobce neměl přístup a nebylo mu známo, zda vůbec a co je v něm uloženo. Dále žalobce zmínil, že neporušil žádnou svou povinnost, ať už jako živnostník či vlastník nemovitosti, přičemž nemůže nést odpovědnost za porušení povinnosti jinou osobou. Žalobce k tomu poukázal na skutečnost, že tato svá tvrzení dokládal nájemní smlouvou uzavřenou s D. U. N., která obsahuje úředně ověřený podpis nájemce. Žalobce také jako důkaz navrhoval prohlídku domu a předmětu nájmu, protokol o prohlídce provedené orgány celní správy za asistence Policie ČR, ze kterého je dle žalobce zřejmé, že předmět nájmu musel být otevřen násilím, protože žalobce neměl ke dveřím klíče. Dále poukázal na to, že k důkazu navrhoval i výpovědi svědků z řad osob znalých poměrů v místě, výpověď samotného nájemce, s nímž se měl náhodně setkat i po odkazované prohlídce prostor orgány celní správy, popř. výpověď příslušníků Policie ČR.
3. Celní orgány nicméně dle žalobce vyjma protokolu o prohlídce prostor ze dne 16. 8. 2013, nájemní smlouvy a zprávy cizinecké policie, jiné důkazy ve věci neprovedly, a tudíž nezjistily náležitým způsobem skutkový stav.
4. Žalobce poté namítl nesprávný procesní postup žalovaného, který v odvolacím řízení zhojil vady (nepřezkoumatelnost) prvostupňového rozhodnutí celního úřadu. Dle žalobce tak došlo postupem žalovaného k eliminaci základního smyslu odvolacího řízení, kterým je náprava vad ve správním řízení při zachování nároku účastníka řízení na dvoustupňové řízení.
5. Následně žalobce zmínil, že byl v řešeném případě ignorován i jeho jazykový hendikep, přičemž tak byly celními orgány vyvozovány závěry z nepřesných odpovědí, popř. byla Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vyvozována existence rozporů v jeho tvrzeních, avšak původ těchto nesrovnalostí byl nejspíše v nedostatečné znalosti českého jazyka ze strany žalobce.

6. Žalobce pak namítl nesprávné hmotněprávní úvahy žalovaného, když dle jeho názoru žalovaný při zpochybnění platnosti nájemního poměru vycházel z presumpce viny, z přecenění formální stránky věci a nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Žalobce přitom pokládá za nesporné, že existuje listina označená a žalobcem vnímaná jako nájemní smlouva, existuje osoba, která nájemní smlouvu jako nájemce podepsala, existuje i prostor v domě žalobce, který odpovídá podmínkám nájmu a nájemní smlouvy, má-li být hodnocena způsobem odpovídajícím základním zásadám řízení a logickému uvažování vycházejícímu i z běžné obchodní praxe. Žalobce poukázal také na právní úpravu platnou v době sepisu dotčené nájemní smlouvy, která nepožadovala pro nájemní smlouvu písemnou formu. Zároveň žalobce poukázal na aktuální právní úpravu a rozhodovací praxi soudů, která právní jednání vykládá primárně jako platná. Nedokonalosti nájemní smlouvy je dle žalobce nutno přičítat jeho laickému přístupu, nikoliv zájmu vytvářet sofistikované alibi při páchání celního deliktu. Žalobce namítal, že žádný celní orgán nebyl ochoten se přesvědčit o skutečné situaci v žalobcově domě a porovnat ji s údaji v nájemní smlouvě a se zkreslenými a nesmyslnými údaji v protokolu sepsaném v roce 2013. Dále žalobce konstatoval, že nebyly provedeny výslechy svědků z řad domácích osob, popř. policistů, k prověření poměrů v domě a užívání prostor v domě nájemcem. Celní orgány tak nesprávně dovodily, že nájemní poměr neexistoval, že neexistoval předmět nájmu, popř. že uzamčený prostor v domě nebyl předmětem nájmu, a že neexistovalo ani reálné užívání prostoru jinou osobou, protože nájemce již nebyl na území České republiky, neboť mu skončila platnost pobytu (krátce po podpisu dotčené nájemní smlouvy). Navržení svědci a policisté přitom měli podle žalobce popsat situaci v domě a reálný pobyt nájemce D. U. N. v Janově i v době, kdy již neměl povolený pobyt. Žalobcem navržená policejní evidence měla potvrdit, že s D. U. N. musela Policie ČR řešit různé pro žalobce nepříjemné situace v době, kdy D. U. N. neměl být v České republice. Žalobce též namítl, že orgánům celní správy nebránilo nic v tom, aby v místnosti s cigaretami zajistili i případné stopy pachové, daktyloskopické, biologické. Ve věci bylo zároveň možno vycházet z údaje o velikosti podlahové plochy předmětu nájmu v nájemní smlouvě, přičemž z dokumentace k zásahu celních orgánů na místě je zřejmé, že předmětný sklad byl jediným prostorem odpovídajícím parametrům v nájemní smlouvě, ke kterému navíc žalobce neměl klíče, a přístup tudíž bylo nutno zajistit jinak. Za daného stavu věci tak žalovaný nemohl odmítnat nadepsané důkazní návrhy žalobce.
7. Podle žalobce je tedy za stávající důkazní situace třeba vycházet z předpokladu, že s věcmi v uzamčené místnosti neměl nic společného. Je přitom notorietou, že se na území České republiky pohybují cizinci bez povolení k pobytu. Pokud byl navíc D. U. N. řešen Policií ČR v Janově poté, kdy již dle evidence cizinecké policie neměl být v České republice, existuje i konkrétní důkaz, že předpoklad žalovaného, že D. U. N. cigarety do domu neumístil, není správný. Ve správním řízení by dle názoru žalobce měly celní orgány vycházet ze skutečného stavu věci, nikoliv z domněnek a dohadů nezaložených na důkazní situaci, podmínkou je však provedení důkazů navržených účastníkem řízení. Z důkazů navrhovaných žalobcem by celní orgány zjistily, že žalobce nemusel, a ani nemohl, mít přehled o tom, zda a kdo vstupuje do části domu, kde byl sklad s cigaretami. Pokud jde o neplacení nájemného ze strany nájemce, žalobce připouští, že byl tolerantní, jestliže umožnil užívání předmětu nájmu nájemci, který řádně neplnil své povinnosti, takové jednání ale nezakládá u žalobce daňovou odpovědnost ve vztahu ke spotřební dani. D. U. N. byl dle žalobce člověk konfliktní, jak má plynout i z toho, že byl řešen Policií

ČR a žalobce s ním nechtěl mít žádné potíže, přičemž se tak smířil s opožděnou či nižší úhradou nájmu.

8. Žalobce též namítl, že skladování ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních předpokládá vědomí poskytovatele skladových prostor, že nějaké zboží se zvláštním režimem je zde skladováno. Žádný důkaz takového vědomí nicméně nebyl proveden a není nabízeno žádné věrohodné tvrzení, že by se žalobce vědomě na takovém skladování podílel. Celní orgány přitom odmítly důkazy navrhované žalobcem k prokázání absence jeho vědomí o tom, že v jeho nemovitosti bylo skladováno z daňového hlediska zvláštní zboží podléhající spotřební dani. Žalovaný tak dovodil odpovědnost žalobce na základě presumpce viny a extenzivního výkladu pojmu skladování, což nemá oporu v platné právní úpravě.
9. Jestliže tedy žalobce nebyl ve vztahu k nalezeným tabákovým výrobkům jejich vlastníkem, dovozcem, vědomým skladovatelem, držitelem ani jinou osobou, která by měla postavení plátce daně ve smyslu § 4 zákona o spotřebních daních, pak nepodával žádné přiznání k dani. To totiž podává pouze plátce daně, a proto nebylo možné žalobce postihnout pokutou za nepodání přiznání ke spotřební dani.

### Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby ji soud jako nedůvodnou zamítl. K tomu zrekapituloval dosavadní průběh řízení, jakož i argumentaci žalobce ve věci. S ohledem na žalobní námitky, které jsou obsahově totožné jako již ve správním řízení uplatněná tvrzení žalobce, pak žalovaný odkázal na jejich vypořádání v napadeném rozhodnutí. Z odkazované nájemní smlouvy přitom dle žalovaného není zřejmé, které konkrétní prostory na uvedené adrese byly předmětem nájmu, a smlouvu proto nebylo možno vztáhnout k místnosti, ve které byly nalezeny nezdaněné tabákové výrobky. Pokud se jedná o nájemce D. U. N., dle zjištění žalovaného tomuto byl ke dni 5. 9. 2011 (tzn. bezmála 14 dní po podpisu nájemní smlouvy) ukončen pobyt na území České republiky, přičemž jde o osobu nedohledatelnou a nekontaktní. Žalobcem tvrzené placení nájemného plynoucí z předloženého dokladu na částku 2 000 Kč poté dle žalovaného neprokazuje sjednání nájemného za tvrzený nájem a jeho výši, přičemž žalobce neprokázal ani to, že vůbec kdy nějaké částky na nájemném od nájemce inkasoval. Uvedl-li dále žalobce, že nemá od předmětné místnosti klíče, dle žalovaného nelze mít za prokazané, že žalobce neměl do dané místnosti přístup. Žalovaný tak ve věci vyhodnotil tvrzení žalobce za účelová. Platnost nájemní smlouvy pak v napadeném rozhodnutí žalovaný nezkoumal a nehodnotil. Závěr, ke kterému žalovaný dospěl, byl takový, že žalobce neprokázal, že by předmětnou místnost pronajal jiné osobě, a proto skladovatelem, který měl vybrané výrobky v detenci, byl právě žalobce.
11. Skutkový stav byl dle žalovaného zjištěn dostatečným způsobem a má oporu ve správním spisu. Jedná-li se o neprovedení důkazů navrhovaných žalobcem, žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil, proč navržené důkazy neprovedl, resp. proč navržené důkazy považoval za nadbytečné nebo bezpředmětné.
12. Žalovaný dále uvedl, že v daňovém řízení je oprávněn a povinen daň daňovému subjektu vyměřit či doměřit tehdy, jestliže daňový subjekt neunesl důkazní břemeno.
13. Žalovaný svůj postup v rámci odvolacího řízení následně odůvodnil odkazem na § 115 odst. 1 daňového řádu, podle něhož může provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Současně

však žalovaný podle § 116 odst. 1 daňového řádu může napadené rozhodnutí pouze změnit, zrušit a řízení zastavit, nebo odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit. Žalovaný tak nemá možnost napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení, a tudíž musí mít možnost odstranění pochybení prvostupňového orgánu.

14. Žalovaný též uvedl, že žalobce byl v průběhu řízení opakovaně poučen o svých procesních právech, a bylo proto na něm, zda využije práva na tlumočníka. Žalobce sám nicméně uvedl, že běžnou komunikaci v českém jazyce zvládá a dostatečnou znalost jazyka projevil i tím, že odpovídal na položené otázky.
15. S ohledem na učiněná skutková zjištění tak žalovaný dospěl k závěru, že žalobce vybrané výrobky skladoval ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Pokud jde o vědomost žalobce o skladovaném zboží, poukázal žalovaný na judikaturu Nejvyššího správního soudu – např. rozsudek ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85.
16. K námitkám žalobce stran samotného rozhodnutí o uložení pokuty žalovaný uvedl, že předmětné řízení dle jeho názoru proběhlo v souladu s právními předpisy a žalobce nebyl nikterak zkrácen na svých právech. Napadeným rozhodnutím sice žalovaný změnil výrok rozhodnutí celního úřadu tak, že uvedl správnou výši sazby pro výpočet pokuty a doplnil údaj o výši stanovené daně, aby bylo zřejmé, z jakého základu byla pokuta vypočítána, uvedené změny nicméně neměly vliv na stanovenou výši pokuty a zjištěné nedostatky nezpůsobovaly nezákonnost prvostupňového rozhodnutí. Námitka žalobce, že není osobou povinnou podat přiznání k dani, je námitkou proti samotnému vyměření daně. Pokuta za opožděné daňové tvrzení vzniká daňovému subjektu přímo ex lege již nepodáním daňového přiznání, nebo opožděným podáním ve lhůtě delší než 5 pracovních dnů. Žalovaný v odvolacím řízení ve věci pokuty za nepodání daňového tvrzení přezkoumal, zda byly podmínky pro uložení pokuty splněny a dospěl k závěru, že žalobce nepodal daňové přiznání, ač tak byl ze zákona povinen učinit, a pokuta tedy byla uložena dle jeho názoru poprávu.

**Posouzení věci soudem**

17. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobce a žalovaný nesdělili do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoliv byli ve výzvě výslovně poučeni, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání udělují.
18. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty 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 správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout 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.
19. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu projednávaného případu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Nepřisvědčil však všem uplatněným námitkám žalobce.
20. Z obsahu spisové dokumentace, kterou soudu předložil žalovaný, byly zjištěny následující podstatné skutečnosti. Celní úřad provedl dne 16. 8. 2013 místní šetření v prodejně potravin na adrese X. O výsledku místního šetření byl na místě sepsán protokol č. j. 87438/2013-620000-62, přičemž byla pořízena i fotodokumentace. Kontrolovanou osobou byl žalobce jako provozovatel předmětné prodejny a zároveň i vlastník kontrolovaného objektu. Samotnému místnímu šetření byl přítomen žalobce, jeho zaměstnanec D. T. D. a B. T. D. Ve X. nadzemním podlaží kontrolovaného objektu bylo zjištěno několik uzavřených místností, o kterých žalobce prohlásil, že se jedná o pronajaté místnosti sloužící jako sklady; služební pes přitom označil jednu z místností. K výzvě celního úřadu žalobce otevřel všechny prostory, až na místnost označenou služebním psem, přičemž jako důvod uvedl, že k předmětné místnosti nemá klíče, neboť ji pronajímá jako sklad osobě jménem D. U. N. K tomu žalobce předložil nájemní smlouvu uzavřenou dne 24. 8. 2011 mezi ním jako pronajímatelem a D. U. N., nar. X, jako nájemcem. Místnost označená služebním psem byla následně se souhlasem žalobce otevřena. V místnosti byly nalezeny tabákové výrobky – cigarety různých značek v celkovém množství 453 800 ks a tabáková směs značky GOLEM o celkové hmotnosti 25,05 Kg, které nebyly značeny tabákovou nálepkou ve smyslu § 114 zákona o spotřebních daních. S žalobcem bylo následně v místě šetření zahájeno ústní jednání k prokázání zdanění uvedených tabákových výrobků. Žalobce uvedl, že nalezené tabákové výrobky patří zřejmě nájemci skladu panu D. U. N., kterého neviděl asi tři měsíce a neví, kde v současné době pobývá. Dále vypověděl, že nevěděl, že se ve skladu nachází nezdaněné, a tedy nezdaněné tabákové výrobky. Odvolatel rovněž uvedl, že prostory, ve kterých probíhala kontrola, mají ještě jeden samostatný vstup z druhé strany a část prostoru je zkolaudována jako bytová jednotka. Dále uvedl, že nikdy nekupoval a následně ve své prodejně neprodával takovéto vybrané výrobky. Žalobce také vypověděl, že klíče od skladu má nájemce skladu a nemůže vyloučit, že ten je předal i dalším osobám nebo jim umožnil udělat si kopie klíčů. K dotčeným tabákovým výrobkům nebyl předložen žádný doklad prokazující zdanění zboží. Vzhledem k tomu, že se v případě zjištěných tabákových výrobků nejednalo o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebyl předložen doklad prokazující jejich zdanění ve smyslu § 5 zákona o Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

spotřebních daních a nebylo prokázáno jejich oprávněné nabytí za ceny bez daně dle § 6 zákona o spotřebních daních, provedl celní úřad jejich zajištění. Žalobce vybrané tabákové výrobky vydal celnímu úřadu. O zajištění těchto výrobků vydal celní úřad rozhodnutí ze dne 16. 8. 2013, č. j. 87438-2/2013-620000-62, které žalobce převzal téhož dne. Žalobce též celnímu úřadu předložil prohlášení ze dne 16. 8. 2013, v němž vyslovil souhlas se zpřístupněním skladu ve 2. nadzemním podlaží jeho domu, přičemž vyzval D. T. D. k otevření tohoto skladu. Žalobce tak deklaroval jeho dobrovolné jednání ve věci, když je majitelem kontrolovaného objektu, ve kterém předmětný sklad pouze pronajímal. Od skladu neměl klíče a nevěděl, co se v něm nachází.

21. Celní úřad pro Ústecký kraj, odd. 71 Odhalování trestné činnosti, poté informoval celní úřad záznamem ze dne 6. 12. 2013, č. j. 93707-17/2013-620000-71, o odložení věci týkající se podezření ze spáchání přečinu porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží podle § 244 odst. 1 alinea druhá a porušení práv k ochranné známce a jiným označením podle § 268 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, ze kterých byl podezřelý D. U. N., protože se nepodařilo zjistit skutečnosti opravňující zahájit trestní stíhání konkrétní osoby. Záznamem Celního úřadu pro Ústecký kraj, odd. 12 Správního trestání, ze dne 21. 3. 2013 (pozn. soudu - na záznamu má být správně uvedeno datum 21. 3. 2014), č. j. 18505-2/2014-620000-12, byl celní úřad informován o tom, že byla odložena věc týkající se podezření ze spáchání přestupku, ze kterého byl podezřelý D. U. N. Celním úřadem bylo také provedeno šetření ve věci pobytového oprávnění D. U. N., v rámci kterého bylo z výpisu z evidence cizinců s povoleným pobytem na území České republiky ze dne 23. 1. 2015 zjištěno, že jmenovaný měl ukončen pobyt na území České republiky ke dni 5. 9. 2011.
22. Dne 25. 3. 2015 proběhlo v projednávané věci ústní jednání, ze kterého byl sepsán protokol o ústním jednání č. j. 11085-3/2015-620000-32.2. V rámci ústního jednání žalobce potvrdil, že je vlastníkem objektu na adrese X a uvedl, že zajištěné vybrané výrobky zřejmě patří D. U. N., kterému pronajímá prostor v objektu dle nájemní smlouvy ze dne 24. 8. 2011. Dále vypověděl, že měsíční nájemné za pronajatý prostor činí 500 Kč, přičemž doložit může pouze platbu nájemného ve výši 2 000 Kč, které bylo uhrazeno v den podpisu nájemní smlouvy. Další nájemné ve výši 3 000 Kč bylo nájemcem uhrazeno bez dokladu při náhodném setkání u Kauflandu v Mostě v březnu roku 2013, kde žalobce viděl nájemce naposledy. Žalobce jinak nevěděl, kde se nájemce nachází či bydlí. Na adrese kontrolovaného objektu byl nájemce k pobytu pouze hlášen, přičemž tam toliko v několika případech přespál. Dále žalobce uvedl, že při uzavírání předložené nájemní smlouvy byla totožnost nájemce ověřena na Městském úřadu v Litvínově. Na dotaz, zda žalobce věděl o skutečnosti, že D. U. N. měl povolen dlouhodobý pobyt na území České republiky do 5. 9. 2011, tento odpověděl, že při podpisu nájemní smlouvy měl nájemce ještě platný pobyt, pak už bylo jen na něm, aby si pobyt v České republice nechal prodloužit. Žalobce poté zopakoval, že nevěděl, že se ve skladu nachází vybrané tabákové výrobky, žádné doklady k těmto výrobkům přitom on sám nevlastní, a nemůže je proto předložit. Uvedl rovněž, že klíče od skladu neměl nikdo jiný než nájemce, sklad má samostatný venkovní vchod a žalobce nemohl vědět, kdo tam chodil a užíval prostory.
23. Dne 30. 3. 2015 doložil žalobce správci daně také kopii příjmového dokladu ze dne 24. 8. 2011, bez čísla dokladu, na částku 2 000 Kč, v němž se uvádí, že tato částka byla přijata od fyzické osoby D. U. N., X, s účelem platby „záloha na skladu“.
24. Na základě nadepsaných skutečností pak dospěl celní úřad k závěru, že k zajištěným tabákovým výrobkům vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, přičemž plátcem daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je právě žalobce. Celní úřad tedy Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vyzval žalobce výzvou ze dne 25. 11. 2015, č. j. 11085-5/2015-620000-32,2, k podání řádného daňového tvrzení ke spotřební dani (dále jen „výzva k podání DAP“). Žalobce na ni reagoval prostřednictvím zmocněného právního zástupce podáním ze dne 9. 12. 2015 označeným jako „vyrozumění o převzetí procesního zastoupení, tvrzení k dani“, v němž nesouhlasil se závěry celního úřadu uvedené ve výzvě k podání DAP, přičemž k prokázání stavu na místě navrhl provedení řady důkazu (zejména svědeckých výpovědí) a zároveň navrhl, aby bylo řízení jako nedůvodné zastaveno, neboť žádnou povinnost platit daň, clo, poplatky či jiné platby v souvislosti s věcmi nájemce nemá.

25. ■ Celní úřad následně rozhodl platebním výměrem ze dne 14. 11. 2018, č. j. 214485/2018-620000-32,2, o vyměření spotřební daně z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2013 ve výši 1 030 241 Kč. Rozhodnutím ze dne 13. 11. 2018, č. j. 214486/2018-620000-32,2, přitom celní úřad vyměřil odvolateli dle § 250 daňového řádu též pokutu ve výši 51 513 Kč za nesplnění povinnosti podat daňové tvrzení. Proti nadepsaným platebním výměřům celního úřadu poté žalobce podal odvolání, o kterých bylo rozhodnuto žalobou napadenými rozhodnutími.
26. ■ Soud se nejprve zabýval značně vágní námitkou žalobce, podle níž žalovaný ve věci postupoval nesprávně, když v odvolacím řízení zhojil vady prvostupňového rozhodnutí celního úřadu. Dle žalobce tak došlo k eliminaci základního smyslu odvolacího řízení, kterým je náprava vad ve správním řízení při zachování nároku účastníka řízení na dvoustupňové řízení.
27. ■ Podle § 115 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.
28. ■ Dle § 116 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán napadené rozhodnutí změnit, zrušit a řízení zastavit, nebo odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit.
29. ■ V návaznosti na shora citované ustanovení daňového řádu je nutno konstatovat, že specifikem daňového odvolacího řízení je, že odvolací orgán nemá možnost v případě zjištění pochybení správce daně v prvostupňovém řízení nebo vadného rozhodnutí napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému řízení. Možnost zrušení rozhodnutí je omezena pouze na situaci, kdy napadené rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno, a současně se zrušením rozhodnutí odvolací orgán rozhoduje o zastavení řízení. Je proto vyloučeno, aby správce daně prvního stupně pokračoval po zrušení daňového rozhodnutí v daňovém řízení a ve věci znovu rozhodl. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí nebo postupu správce daně tak v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraňovány v rámci odvolacího řízení. Odstraňuje-li vady prvostupňového řízení a rozhodnutí odvolací orgán, je nadán stejným okruhem oprávnění, které má správce daně v řízení v prvním stupni. Je oprávněn provádět dokazování, a to jak k návrhu odvolatele obsaženému v odvolání, tak i z vlastní iniciativy, vyjdou-li v odvolacím řízení najevo nové skutečnosti, které odvolatel neuplatnil (viz Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., a Žiškova, M.: *Daňový řád: Komentář*, Wolters Kluwer, Praha: 2011, k § 115). Z komentářové literatury pro nyní projednávanou věc též přilehavě plyne, že *„[o]dvolatelé velmi často brojí zejména proti odstraňování vad řízení. Argumentace proti tomuto postupu směřuje do překračování oprávnění odvolacího orgánu a porušování principu dvojinstančnosti. Tato argumentace je mylnou, jelikož odvolací orgán je v rámci zásady jednoty řízení povinen rozhodnout tak, aby byl naplněn cíl správy daně (§ 1 odst. 2), a to i za cenu komplexního přehodnocení dosavadního řízení či masivního*

odstraňování odstranitelných vad.“ (viz Rozehnal, T.: *Daňový řád: Praktický komentář*, Wolters Kluwer, Praha: 2019, k § 115).

30. Jak také uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75: *„Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“* Rozšířený senát dále dovodil, že *„jestliže není možné platební výměr zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení správcem daně I. stupně, nezbyvá než učinit závěr, že taková změna musí být možná v řízení odvolacím. Řešením tedy je, že veškeré zjištěné vady budou v takovém případě odstraněny v rámci odvolacího řízení.“* (srov. též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 62/2012-57, ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1 Afs 154/2018-32, ze dne 15. 10. 2021, č. j. 10 Afs 216/2020-36). K tomu je možné poukázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2014, č. j. 7 Afs 142/2014-28, v němž bylo vysloveno, že *„[j]e třeba zdůraznit, že v daňovém řízení se neuplatní zásada koncentrace ani zákaz reformacio in peius a odvolací orgán tak může doplnit v podstatě jakékoliv důkazy nebo pomůcky, pokud tak uzná za vhodné, a pokud tak učiní v mezích zákonných omezení.“* Rovněž tak je případným zmínit usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, ve kterém bylo uvedeno, že *„[o]dvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně.“*
31. Judikatura Nejvyššího správního soudu tedy dovodila, že postup odvolacího orgánu, kterým přehodnotí důkazní prostředky a následně dovodí jiný právní názor, než učinil správce daně, není v rozporu se zákonem. V takovém případě, jelikož jde o řízení před vydáním konečného rozhodnutí ve věci, nicméně musí být daňový subjekt s odlišným právním posouzením seznámen, a má mu být dána možnost proti novému posouzení vznést argumenty či navrhnout důkazy (§ 115 odst. 2 daňového řádu). V nyní projednávaném případě přitom žalovaný postupoval právě ve smyslu shora uvedené právní úpravy a judikатурních závěrů, když dodatečně vypořádal námitky žalobce vznesené v podání ze dne 9. 12. 2015 a zaujal také odlišný právní názor, pokud se jednalo o vymezení plátce daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, přičemž žalobce s těmito skutečnostmi srozumitelně seznámil a vyzval ho k vyjádření, popř. navrzení nových důkazů (viz Rozhodnutí – Výzva ze dne 15. 2. 2019). Žalovaný jako odvolací orgán tak ve svém postupu zjevně dostal nadepsaným zákonným požadavkům, a žalobce se tedy mýlí, pokud v něm spatřuje porušení zásady dvojinstančnosti, neboť v daném ohledu v rámci uplatněné žalobní argumentace nijak nerefletoval shora popsanou zásadní specifickou právní úpravu daňového řízení. Předmětná námitka žalobce proto nebyla shledána důvodnou.
32. Jestliže žalobce bez bližší specifikace dále namítl, že byl v řešené věci ignorován jeho jazykový hendikep, pak ani tomuto tvrzení zdejší soud nepřisvědčil. V této souvislosti je předně třeba upozornit, že se při správě daní jedná v českém jazyce (§ 76 odst. 1 daňového řádu); kdo neovládá tento jazyk, má právo na tlumočníka (§ 76 odst. 3 daňového řádu). Správce daně má zároveň v souvislosti se svými úkony poskytovat osobám zúčastněným na správě daní přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to potřebné vzhledem k povaze úkonu, nebo pokud tak stanoví zákon (§ 6 odst. 3 daňového řádu). Zákon nicméně výslovně nestanoví povinnost správce daně poučovat osoby, které neovládají

český jazyk, o možnosti obstarat si tlumočníka, případná povinnost správce daně tak pramení z obecné poučovací povinnosti; toto poučení tedy má být poskytnuto, je-li to vzhledem k okolnostem nezbytné. Poučovací povinností ve vztahu k možnosti obstarat si tlumočníka se Nejvyšší správní soud obsáhle zabýval v rozsudku ze dne 26. 10. 2007, č. j. 2 Afs 36/2007-86, podle kterého je správce daně povinen poučit o možnosti opatřit si tlumočníka v případě, že je ze skutkových okolností zřejmé, že ten, kdo má před správcem daně jednat, tlumočníka potřebuje. O této potřebě svědčí zejména, pokud osoba se správcem daně začne komunikovat jinak než česky, popř. z jejích ústních či písemných projevů (vedených v jazyce českém) či z reakcí na komunikaci ze strany správce daně je patrné, že se česky nemůže dorozumět dostatečně dobře. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku přihlédl k několika dalším faktorům, a to k délce pobytu a působení osoby na území České republiky, k reakcím osoby na dotazy správce daně a k absenci upozornění, že český jazyk neovládá, a dospěl k závěru, že správní orgány v dané věci nepochybily, pokud osobu o možnosti obstarat si tlumočníka nepoučily, přestože její projev byl poněkud „kostrbatý“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2021, č. j. 5 Afs 41/2020-25).

33. V kontextu projednávaného případu je pak třeba uvést, že žalobce při místním šetření dne 16. 8. 2013, poté co byl řádně poučen o svých právech a povinnostech, a to včetně práva na tlumočníka ani nenaznačil, že by čemukoliv v rámci jednání celního úřadu nerozuměl. Nadto skutečnost, že poskytnutému poučení porozuměl, potvrdil podpisem na protokolu o místním šetření. Dostatečnou znalost českého jazyka poté seznatelně projevil tím, že odpovídal na otázky pokládané úředními osobami celního úřadu, přičemž celnímu úřadu mj. předložil i jím v českém jazyce psané prohlášení z téhož dne a v českém jazyce uzavřenou nájemní smlouvu s nájemníkem. Pokud by přitom žalobce něčemu v řízení neporozuměl, nic mu nebránilo v tom, aby tuto skutečnost zaznamenal právě do protokolu o místním šetření, který mu byl předložen k podpisu, případně aby tento protokol nepodepsal; nic takového však neučinil a ve věci jednal v českém jazyce (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2021, č. j. 5 Afs 41/2020-25). Nutno současně doplnit, že předmětný protokol o místním šetření je poměrně stručný a psaný snadno srozumitelným jazykem (zejména v části ústního jednání). Z protokolu o ústním jednání ze dne 25. 3. 2015 je dále v řešené věci zřejmé, že u tohoto úkonu již byl tlumočník přítomen, přičemž však žalobce ani v tento moment nikterak netvrdil ani nenámítal, že by v rámci dosavadního postupu celního úřadu něčemu neporozuměl, naopak úvodem tohoto jednání výslovně odkázal na to, že již ve věci vše vypověděl příslušníkům celního úřadu právě při ústním jednání dne 16. 8. 2013. Jak následně žalobce uvedl v podání ze dne 9. 12. 2015, kdy také doložil česky psanou plnou moc pro svého právního zástupce, běžnou komunikaci v českém jazyce zvládá, a proto jakmile dne 16. 8. 2013 obdržel příslušná poučení, bylo výhradně na něm, zda a jak se jimi bude řídit – tedy mj. zdali požádá o přítomnost tlumočníka, či jinak vyjeví svoji případnou neznalost úředního jazyka. Právě na aktivitu účastníka řízení je totiž třeba klást důraz při posouzení, zda okolnost nasvědčující potřebě tlumočníka vyšla najevo (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2010, č. j. 5 Azs 54/2009-42, či ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 Azs 62/2016-87).
34. V daném případě tak i s ohledem na značně obecnou žalobní námitku dle soudu z ničeho nevyplývá, že by žalobcovy jazykové znalosti pro danou situaci nebyly zcela postačující. V takovém případě ani okolnost, že žalobcova znalost českého jazyka nebyla v zásadě srovnatelná se znalostí jeho mateřštiny, nesvědčila o potřebě tlumočníka. Z uvedených důvodů tak soud vyhodnotil i tuto námitku nedůvodnou.

35. Soud se následně zabýval stěžejní námitkou posuzovaného případu, tj. zda lze ze zjištěných skutkových okolností učinit závěr o tom, že žalobce byl skladovatelem dotčených tabákových výrobků ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Podle tohoto 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.
36. Nejvyšší správní soud při výkladu nadepsaného ustanovení zákona o spotřebních daních 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, konkrétně uvedl, že *„[s]myslem 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.“* (srov. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008-53, ze dne 18. 10. 2019, č. j. 5 Afs 55/2018-84, nebo ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 - 71). Nutno tedy konstatovat, že samotná skutečnost, že žalobce byl vlastníkem prostoru (objektu), v němž byly cigarety a tabáková směs zajištěny, ještě samo o sobě nestačí k tomu, aby byl označen za jejich skladovatele, resp. detentora. K tomu by bylo třeba, aby měl 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: *„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.“* (srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 Afs 123/2016-28, či ze dne 28. 5. 2015, č. j. 10 Afs 8/2015-42). Rozhodujícím je tak obvykle to, zda vlastník či nájemce prostoru, v němž byly vybrané výrobky nalezeny, ve vztahu k nim vystupoval jako detentor, tedy zdali předmětné věci fakticky ovládal on nebo naopak někdo jiný. K tomu je dále možno odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010-71, v němž bylo konstatováno, že *„[d]etence 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 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 ovládní věci.“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017-30).

37. 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 opětovně poukázat na již uváděný 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 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.“
38. Ve světle shora popsanych skutečností soud v kontextu nyní projednávané věci předně zdůrazňuje, že žalobce od počátku a neměnným způsobem identifikoval D. U. N. jako osobu, která měla v nájmu předmětný prostor (sklad), v němž byly skladovány neznačené tabákové výrobky, a která tak dle tvrzení žalobce měla být jejich skladovatelem (popř. osoby na jmenovaného navázané). K tomu žalobce předložil již shora rekapitulovanou nájemní smlouvu ze dne 24. 8. 2011, obsahující úředně ověřený podpis nájemce D. U. N., přičemž dále navrhl výslech právě této osoby, stejně jako výslech svědků B. V. N. (manželky žalobce), B. T. D. a N. T. O. (všichni pobytem v dotčeném objektu), a to k samotné existenci nájemce, jeho přítomnosti na území České republiky, poměrům v budově a užívání předmětu nájmu, resp. i k placení nájemného. Dále ve vztahu k přítomnosti uváděného nájemce i v roce 2013 a jeho problematickému chování žalobce navrhl jako důkaz výslech příslušnice Policie ČR H. M., tehdy zařazené u Obvodního oddělení policie Most, která měla být přítomna prohlídce objektu v roce 2013. V této souvislosti žalobce též navrhl, aby byly u Policie ČR vyžádány záznamy o zásazích ve vztahu k dotčenému objektu, které vede Policie ČR v Litvínově.
39. Za takové situace to pak byly celní orgány, které měly povinnost prokázat, že skladovatelem tabákových výrobků nemohl být právě D. U. N. Této povinnosti nicméně správní orgány ve věci nedostály. Jejich tvrzení o tom, že výše jmenovaný nemohl být uživatelem daných prostor a skladovatelem neznačených tabákových výrobků, totiž založily pouze na spekulacích spočívajících v tom, že D. U. N. nebyl od 5. 9. 2011 oprávněn pobývat na území České republiky, jelikož mu byl z důvodu uplynutí doby ukončen jeho dlouhodobý pobyt (udělený za účelem podnikání). K tomu soud dodává, že sama skutečnost, že D. U. N. neměl po nadepsaném datu povolení k pobytu na území České republiky, ještě bez dalšího nijak neprokazuje, že na území České republiky nemohl, byť nelegálně, nadále pobývat, a tudíž že by nemohl předmětný prostor do dne 16. 8. 2013 užívat a skladovat v něm neznačené tabákové výrobky. Ostatně, v den uzavření nájemní smlouvy, jakož i následující den, kdy došlo k ověření jeho podpisu na Městském úřadu v Litvínově dle cestovního pasu, a po dobu následujících 11 dnů tvrzený nájemce nepochybně povolený pobyt na území České republiky ještě měl.
40. Soud pak s ohledem na pobytovou situaci D. U. N. v rozhodném údobí chápe jisté pochybnosti žalovaného stran toho, zda opravdu mohl v dotčeném prostoru skladovat neznačené tabákové výrobky, avšak pouze na základě daných pochybností nelze vystavět závěr o tom, že by bylo prokázáno, že by skladovatelem tabákových výrobků D. U. N. nebyl. Stejně tak za daného stavu nebylo možno uzavřít o tom, že žalobce neprokázal, že Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

právě místnost, kde byly zjištěny vybrané tabákové výrobky pronajal D. U. N., když žalovaný toliko uvedl, že ve smlouvě byl předmět nájmu označen jako „*pronájem skladu na adresu X, s rozměrem cca 20 m<sup>2</sup>; platnost od 1. 8. 2011 do 30. 7. 2016*“, avšak se již nijak blíže nezabýval tím, zdali dotčený prostor těmito parametry skutečně odpovídá, popř. zda je v předmětném objektu vícero takových místností. V této souvislosti nicméně zůstává podstatným to, že ze správního spisu vůbec neplyne, že by se celní orgány jakkoliv pokusily zjistit místo aktuálního pobytu D. U. N., resp. že by se jej pokusily předvolat, když ve svém závěru vycházely jen z informací plynoucích z výpisu z evidence cizinců s povoleným pobytem na území České republiky (viz obsah správního spisu), byť žalobce tvrdil, že jej potkal ještě v roce 2013, přičemž odkazoval také na databázi zásahů Policie ČR v dotčeném objektu, kterou se celní orgány rovněž nepokusily obstarat. Soud tak za tohoto stavu nemůže aprobovat prosté tvrzení žalovaného uvedené v jeho rozhodnutí, že je D. U. N., vzhledem k formálně ukončenému pobytovému statusu na území České republiky, nedohledatelný a nekontaktní, když na bližší prověření jeho možného pokračujícího pobytu zde, byť nelegálního, naprosto rezignovaly. Soud proto zdůrazňuje, že se celní orgány vůbec nepokusily D. U. N. vyslechnout, aniž by současně relevantním způsobem vyložily, proč k obstarání jeho výpovědi nepřistoupily, a to i ve světle značné uplynulé doby, po kterou byla věc před celními orgány řešena.

41. Za shora popsané situace se soudu jeví též zcela nepřipadným hodnocení žalovaného, že výslech dalších žalobcem navrhovaných svědků (viz odst. 38 tohoto rozsudku), by nemohl vyvrátit pochybnosti o tom, zda předmětné prostory užíval opravdu D. U. N., kterému byl ukončen pobyt na území České republiky, přičemž by ani nebylo možné tyto svědecké výpovědi konfrontovat s tvrzeními D. U. N. Žalobcem však byli tito svědci navrhováni mj. právě proto, aby vyjasnili existenci nájemce a jeho přítomnosti na území České republiky, a to i v době po skončení jeho legálního pobytu, jakož i poměry v dotčeném objektu a užívání předmětu nájmu, resp. i placení nájemného, což jsou okolnosti naprosto podstatné pro možnost řádného posouzení dané věci. Důvod, pro který celní orgány odmítly výslech žalobcem navrhovaných svědků tak nelze považovat za správný, neboť tyto výpovědi mohly osvětlit pro věc rozhodné skutečnosti, resp. mohly být i vzájemně hodnoceny a konfrontovány s dalšími ve věci učiněnými zjištěními a podklady.
42. V tomto kontextu je třeba poukázat i na přílehlavou judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které je svědka třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). V rozsudku ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019-68, pak Nejvyšší správní soud vyslovil, že „[s]právce daně není oprávněn bez dalšího předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť by správce daně takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu (rozsudky ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 – 71, ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 – 71, nebo ze dne 15. 1. 2015, 9 Afs 98/2014 – 32). V této souvislosti je třeba pečlivě rozlišovat posouzení návrhů na provedení jednotlivých důkazů a vlastní hodnocení těchto důkazů. Hodnotit ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu lze pouze takové důkazy, které byly řádně provedeny (např. rozsudek ze dne 14. 8. 2007, č. j. 8 Afs 27/2006 – 145, či rozsudek ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011 – 80). Svědecká výpověď patří v daňovém řízení k základnímu a často rozhodujícímu důkaznímu prostředku sloužícímu k objasnění zjišťovaných skutkových okolností potřebných pro rozhodnutí ve věci. Jedná se o nosný důkazní prostředek, který je často s to prokázat tvrzení v případě, kdy daňový subjekt neunesl své primární důkazní břemeno (selžou primární důkazní prostředky zejména v podobě účetnictví a daňových dokladů). Svědka

*je třeba vyslechnout, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nebudl do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídít ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech – srov. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119), či jde o typ důkazu, který není třeba provádět z důvodů (výše) popsaných shora, nebo je-li provedení důkazu objektivně nemožné.“*

43. Právní názor žalovaného o nadbytečnosti či irelevantnosti žalobcem navrženého dokazování výsledkem jmenovaných svědků proto soud vyhodnotil jako nesprávný a závěr o neunesení důkazního břemene ve světle dosavadních zjištění ve věci za předčasný. V této části lze proto uzavřít, že daňové orgány svým postupem neumožnily žalobci v plné míře unést jeho důkazní břemeno a řádně se nevypořádaly s jím navrženými důkazními prostředky, které za vyvstalé situace nebylo možno shledat nadbytečnými či bezpředmětnými. Soud tak nemůže přisvědčit závěru žalovaného o skutkovém stavu věci, neboť celní orgány zjevně nevyčerpaly veškeré důkazní prostředky, které by mohly přispět ke správnému stanovení skladovatele neznačených tabákových výrobků ve smyslu nadepsané judikatury, a tedy k řádnému zjištění skutečného stavu věci. 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 tomto tedy soud spatřuje vadu řízení dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., jelikož skutkový stav, který vzaly celní orgány za základ napadeného rozhodnutí, vyžaduje rozsáhlé a zásadní doplnění.
44. Soud se poté za daného stavu věci zabýval též namítaným rozhodnutím, kterým byla žalobci vyměřena podle § 250 odst. 1 písm. a) a odst. 4 daňového řádu pokuta za opožděné tvrzení daně z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2013.
45. Podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně.
46. Podle § 2 odst. 5 daňového řádu se příslušenstvím daně rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.
47. Povahou pokuty za opožděné tvrzení daně se podrobně zabýval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, ve věci návrhu na zrušení § 250 daňového řádu. Vyslovil v něm, že pokuta za opožděné tvrzení daně je sankcí za podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování po stanovené lhůtě nebo za jejich nepodání vůbec. Vzniká přímo ze zákona (ex lege) ve stanovené výši odvozené od daně (či daňového odpočtu nebo daňové ztráty), která je předmětem opožděného či nepodaného daňového tvrzení. Správce daně pokutu daňovému subjektu sdělí platebním výměrem (deklaratorním rozhodnutím). Možno odkázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2019, č. j. 5 Afs 22/2018-36, ve kterém bylo uvedeno, že „[z] dikce § 250 odst. 1 daňového řádu je zjevné, že pokuta za opožděné tvrzení daně má ve vztahu k vyměřené spotřební dani akcesorický charakter.“
48. Z výše uvedeného je zřejmé, že jedním z předpokladů pro uložení pokuty je existence povinnosti podat daňové tvrzení. Pokuta za opožděné tvrzení daně je přitom příslušenstvím daně, a sleduje tudíž i její osud. Neexistuje-li samotná daňová povinnost, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nemůže existovat ani pokuta, která je s ní takto spojena. Ačkoli jsou vyměření daně a sdělení o předpisu pokuty dva spolu úzce související úkony, správce daně je činí dvěma samostatnými rozhodnutími. Lze je proto i napadat samostatnými odvoláními, žalobami a kasačními stížnostmi. Tato samostatnost má za následek to, že daňový subjekt zásadně nemůže do přezkumu rozhodnutí o pokutě přenášet námitky vztahující se k posouzení, zda vůbec a v jakém rozsahu měl správce daně vyměřit daň, k níž se pokuta vztahuje, respektive zda byl vůbec daňový subjekt povinen podat daňové přiznání, a to za situace, kdy správce daně stěžovateli daň již vyměřil. Naopak soudní přezkum rozhodnutí o dani může mít dopad na soudní přezkum rozhodnutí o pokutě. Kdyby v řízení před soudem bylo zrušeno vlastní rozhodnutí o dani, měl by soud přezkoumávající rozhodnutí o pokutě zvážit (bez ohledu na pravidlo vázanosti původním skutkovým a právním stavem podle § 75 odst. 1 s. ř. s.), zda toto rozhodnutí může obstát (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 30/2007-68, ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 4/2012-30, ze dne 23. 4. 2015, č. j. 6 As 126/2014-44, nebo ze dne 31. 3. 2021, č. j. 10 Afs 397/2020-67).

49. V návaznosti na uvedené judikaturní závěry má pak zdejší soud za to, že s ohledem na dříve vyložené důvody vedoucí ke zrušení rozhodnutí, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2013, je zcela namístě zrušit i žalobou dotčené rozhodnutí o pokutě, neboť ve věci bude nutno vyjasnit, kdo byl skladovatelem neznačených tabákových výrobků, resp. na základě řádně provedeného dokazování určit osobu povinnou k předmětné dani. Jak přitom už bylo dříve uvedeno, primárním předpokladem pro uložení předmětné pokuty je právě existence povinnosti podat daňové tvrzení. Rozhodnutí o pokutě za opožděné tvrzení daně tudíž za vyvstalých okolností samostatně a nezávisle na rozhodnutí ve věci vyměření spotřební daně, neobstojí.
50. Vzhledem k veškerým výše učiněným hodnocením tak soud žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2019, č. j. 9729-6/2019-900000-312, ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. výrokem I. rozsudku zrušil pro vady řízení spočívající v tom, že skutkový stav, který vzaly celní orgány za základ tohoto rozhodnutí, vyžaduje rozsáhlé a zásadní doplnění. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2019, č. j. 27607-2/2019-900000-312, poté zdejší soud výrokem II. rozsudku taktéž zrušil, a to pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. Soud současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl, že se věci vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž tento bude podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku.
51. Výrok III. rozsudku o náhradě nákladů řízení má poté oporu v § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, jenž měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce měl ve věci úspěch, má proto právo na náhradu nákladů řízení, a soud tudíž žalovanému uložil zaplatit mu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení o předmětné žalobě v celkové výši 16 200 Kč. Tyto náklady jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem za žalobu proti dvěma samostatným správním rozhodnutím žalovaného (tj. 2 x 3 000 Kč) a náklady právního zastoupení žalobce stanovenými dle § 9 odst. 4 písm. d), § 6 odst. 1 a § 7 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), sestávající se z částky 9 300 Kč za tři úkony spočívající v převzetí a přípravě zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu a za písemná podání nebo návrhy ve věci samé (tj. žaloba a replika) dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (tj. 3 x 3 100 Kč), včetně tří paušálních náhrad výdajů po 300 Kč dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu (tj. 3 x 300 Kč). Náhradu nákladů řízení za návrh na přiznání odkladného účinku, který nebyl úspěšný, soud nepřiznal.

**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, 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 nejblíže 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](http://www.nssoud.cz).

Ústí nad Labem 6. dubna 2022

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