



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Faisala Husseiniho v právní věci žalobce: J. V., zast. JUDr. Martinou Koláčkovou, advokátkou se sídlem Zahradnická 74, Příbram, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2019, č. j. 15797-2/2019-900000-318, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2021, č. j. 54 Af 16/2019-71,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce (dále též „daňový subjekt“) jako stěžovatel včasnou kasační stížností brojí proti rozsudku Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“) ze dne 30. 9. 2021, č. j. 54 Af 16/2019-71, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2019, č. j. 15797-2/2019-900000-318. Žalovaný tímto rozhodnutím v odvolacím řízení změnil platební výměr Celního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 11. 11. 2014, č. j. 173206/2014-610000-32.1, tak, že žalobci vyměřil za zdaňovací období srpen 2012 spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 1 133 160 Kč. Spotřební daň byla vyměřena podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 1. zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), z tabáku ke kouření, který byl skladován v množství zjevně mimo rámec osobní spotřeby v dřevostavbě ve vlastnictví daňového subjektu na pozemku parc. č. X v k. ú. B., aniž bylo prokázáno, že se jedná o vybrané (tabákové)

výrobky zdaněné nebo nabyté bez daně. Daňový subjekt byl osobou společně a nerozdílně odpovědnou za spotřební daň – plátcem spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních s povinností daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) téhož zákona. Odůvodnění rozhodnutí žalovaného stojí na výsledku domovní prohlídky prováděné v rámci trestního řízení v nemovitosti daňového subjektu dne 14. 8. 2012, při níž byly v daném místě zjištěny 144 krabice obsahující různý počet plastových krabiček s řezaným tabákem – celkem 5 396 krabiček. Obsah krabiček byl ověřen protokolem o zkoušce Celně technické laboratoře s výsledkem, že se jedná o řezanou tabákovou směs obsahující nikotin využitelnou k ubalování cigaret.

[2] Žalovaný ve věci rozhodoval opakovaně, neboť jeho první rozhodnutí o odvolání bylo zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 22. 3. 2018, č. j. 45 Af 9/2015-142 (po zrušení jeho předchozího zamítavého rozsudku rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 8 Afs 146/2017-40). I tento druhý rozsudek byl předmětem kasačního řízení, v době rozhodování žalovaného neskončeného; následně v něm však byla kasační stížnost podaná žalovaným zamítnuta rozsudkem ze dne 23. 10. 2019, č. j. 8 Afs 75/2018-32. Žalovaný se v odůvodnění svého druhého rozhodnutí o odvolání, které je předmětem nynějšího soudního přezkumu, zaměřil na otázku postavení daňového subjektu jako plátce spotřební daně z titulu podílnictví na skladování.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[3] V žalobě stěžovatel namítal, že osoby, které v jeho nemovitosti měly skladovat tabákové výrobky, neznal, což uvedl i v trestním řízení proti nim vedeném. Neměl ponětí o obsahu krabic uskladněných v přístřešku u jeho rodinného domu, přístřešek pronajal bulharskému občanovi I. G., přičemž nájem zprostředkoval jeho přítel M. B. Ten u něho také bez jeho vědomí krabice skladoval; věděl, kde jsou nechávány klíče. Krabice podle popisu měly obsahovat víčka a obaly. Byl tedy uvedenými a dalšími osobami zneužit a ve věci je obětí, která se v důsledku rozhodnutí žalovaného dostala do svízelné situace.

[4] Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že o skutkovém stavu nejsou žádné pochybnosti. Konstatoval, že v přezkoumávaném rozhodnutí žalovaného již žalobce není označen za skladovatele, což bylo důvodem zrušení jeho předchozího rozhodnutí. Rozhodné je, zda se na skladování podílel, a tím se stal osobou solidárně odpovědnou za spotřební daň ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Popsal skladování tak, že vybrané výrobky byly uloženy v papírových krabicích v dřevostavbě na pozemku ve vlastnictví žalobce, dřevostavba nebyla uzamykatelná a vchod byl zakrytý igelitovou plachtou. Přístřešek pronajal bulharskému občanovi, který poprvé přivezl krabice s dalším cizincem a s M. B., ale protože si žalobce nepřál, aby se mu na pozemku pohybovali cizinci, vozili tam krabice M. B. a T. V. Byl-li on nebo jeho manželka přítomni, otevírali jim vrata do zahrady, pokud nebyli přítomni, měli dovozci klíč u sloupku brány. M. B. a T. Vychodil s krabicemi podle videozáznamů manipulovali a měli k nim tedy přímý vztah, pro něž byli v postavení skladovatelů. Žalobce byl v postavení osoby, která jim přenechala místo ke skladování a toto jim umožňovala, což postačí k závěru o podílení se na skladování podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2018, č. j. 7 Afs 273/2017-33, bod [29]. Bylo mu proto možné jako solidárnímu dlužníkovi vyměřit spotřební daň, přičemž měl možnost se plnění závazku domáhat na

pokračování

ostatních. K solidární odpovědnosti krajský soud poukázal na právní úpravu v občanském zákoníku a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2011, č. j. 5 Afs 458/2019-83, bod [39]. Dále krajský soud vycházel z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017-30, a ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010-71, podle nichž není rozhodné, kdo z podílníků byl trestně stíhán; proto nepovažoval za podstatné, že trestně stíhaní byli pouze M. B. a T. V. Krajský soud konstatoval i četnou judikaturu nezohledňující nevědomost o obsahu krabic, neboť odpovědnost za spotřební daň je odpovědností objektivní. To je zřejmé jak ze zákona o spotřebních daních, tak i ze směrnice Rady 2008/118/ES a z rozsudku Soudního dvora Evropského unie ze dne 10. 6. 2021, C-279/19, WR. Ve vztahu k žalobcem označenému rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 38/2016-60 vyloučil shodu skutkových okolností. Žalobce lehkověžně pronajímал svůj přístřešek ke skladování zboží, aniž se zajímal, kdo je skutečným skladovatelem a zda zboží u něho skladované je skladováno v souladu se zákonem. Jeho podílnictví na skladování nelze vyloučit. Krajský soud uzavřel, že byl řádně zjištěn skutkový stav, i to, že se žalobce podílel na skladování. Znovu zdůraznil objektivní odpovědnost za placení spotřební daně, jejímž smyslem je předcházení daňovým únikům. Zmírnění dopadů je namístě se domáhat jiným způsobem, což konkretizoval. Proto žalobu zamítl.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

III. 1. Kasační stížnost

[5] Stěžovatel ve své kasační stížnosti namítá nezákonnost napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Nesouhlasí s tím, že by jeho věc neměla být posuzována podle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 38/2016-60, z něhož cituje právní názor, že tamní stěžovatelka se mohla zprostit postavení plátce daně, pokud dopravu výrobků prováděl třetí subjekt, k čemuž nedala souhlas, a tedy se na dopravě nemohla podílet. Pronajímání místa ke skladování z jeho strany nebylo nezodpovědné, přístřešek pronajal na doporučení svého přítele M. B. Krabice byly označeny jako obsahující víčka a obaly, nelze dovozovat, že souhlasil se skladováním vybraných výrobků. Pokud krajský soud tvrdí, že výrobky nebyly uskladněny „za jeho zády“, poukazuje na to, že tam byly umístovány i v době, kdy byl prokazatelně na dovolené. I nadále je názoru, že se na skladování výrobků nepodílel, jak již tvrdil v žalobě, na niž odkazuje. Byla mu tak neoprávněně vyměřena daň mnohonásobně překračující jeho výdělkové možnosti, aniž se sám kdy dostal do rozporu se zákonem. Právě on, který nebyl trestně stíhán, a neměl z věci žádný majetkový prospěch, je jediný postižen na majetku, což považuje za nespravedlivé. Proto navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. 2. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[6] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Krajský soud v něm dostatečně přesvědčivě vyložil bezrozporný skutkový stav a své závěry opřel o soudní judikaturu. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 38/2016-60 stěžovatel cituje neúplně a zkresleně, a zcela pomíjí, že i v tamní věci byla stěžovatelka shledána podílníkem na dopravě vybraných výrobků, když její vozidlo

s velkým množstvím nezdaněných výrobků ujíždělo před celní hlídkou, i když ona v něm nebyla přítomna. Stěžovatel neprokázal, že by vybrané výrobky byly v jeho dřevostavbě na jeho pozemku skladovány třetím subjektem bez jeho vědomí a souhlasu, sám či s manželkou nemovitost zpřístupňovali, v nepřítomnosti poskytl klíče k přístupu. Není proto rozhodné, že v jednom týdnu, kdy bylo rovněž naváženo zboží, byl s rodinou na dovolené. Tvrdost dopadu na stěžovatele nemá vliv na vyměření daně, tíživost majetkové situace celní úřad nemůže zohlednit. Není ani podstatné, že on sám nebyl trestně stíhán, neboť trestní a daňová odpovědnost se nemusí překrývat - zde poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017-30. Je tak pouze na stěžovateli, jak bude postupovat vůči ostatním osobám podílejícím se na skladování. Navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatel je zastoupen advokátem. Kasační stížnost je tedy přípustná a projednatelná. Nejvyšší správní soud o ní rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[8] Nejvyšší správní soud věc přezkoumal v rozsahu uplatněných kasačních důvodů v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu z důvodů nesprávného právního posouzení.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem daně právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, přičemž za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická a fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela. Podle § 9 odst. 3 písm. e) cit. zákona povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká v případě plátce podle § 4 odst. 1 písm. f) dnem zjištění, že plátce po nějakou dobu vybrané výrobky držel, nebo, že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve. Pokud rozhodnutí žalovaného odkazuje i na § 103 odst. 3 písm. c) bod 1. cit. zákona, ten obsahuje definici tabáku ke kouření (zde tabáku řezaného), což ovšem není v dané věci sporné. Sporným je výklad pojmu podílnictví na skladování. Ostatně důvodem, pro který bylo zrušeno první odvolací rozhodnutí žalovaného, byl právě právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs146/2017-40 (bod [18]), že ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních v sobě obsahuje dvě vzájemně se vylučující hypotézy, a není-li naplněna jedna z nich (skladování vybraných výrobků), nelze ji v průběhu soudního řízení volně zaměnit za druhou (podílnictví na skladování vybraných výrobků). V navazujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2019, č. j. 8 Afs 75/2018-32, pak tento soud vyloučil prokázání postavení přímého skladovatele.

[11] K pojmu skladování se vyslovil Nejvyšší správní soud opakovaně, jak konkrétně zmínil krajský soud v napadeném rozsudku. Lze citovat např. z rozsudku ze dne

pokračování

6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010-71: „Výkladem pojmu ‚skladování‘ se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85, dle něhož: Pro závěr, že konkrétní osoba (ve větším množství) skladuje vybrané výrobky, není nutné prokázat, že o existenci těchto výrobků věděla a měla v úmyslu je uchovávat a zajišťovat před znehodnocením, odcizením apod. Za účastníka řízení [...] tak může být považován i ten, kdo má tyto výrobky pouze v detenci, není-li zjištěna osoba, která by je skladovala kvalifikovaným způsobem [...]. 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. [...]. Nejvyšší správní soud si je nicméně vědom praktických potíží, které by s dokazováním shora popsaných skutečností byly spojeny a které by mohly, dle jeho názoru, vést často i ke zmaření účelu celého řízení. Shora popsaný výklad proto konfrontoval i s výkladem teleologickým. [...] Z tohoto pohledu je závěr plynoucí z jazykového výkladu zcela neudržitelný a pojem skladování by měl být vykládán spíše ve smyslu detence.“ Blíže se k této problematice vyjádřil zdejší soud v rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008-80, v němž uvedl, že „Smyslem zákona č. 353/2003 Sb. je skutečně postihovat za neoprávněné skladování neznačených tabákových výrobků jejich skladovatele, tj. osobu, která má k těmto výrobkům vlastní subjektivní vztah. Těmito osobami mohou v obecné rovině být např. neoprávněný uživatel skladovacích prostor, podnájemce, nájemce či vlastník, u nichž je nutno prověřit postupně jejich vztah ke skladovacím prostorám. 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.“ Detence je obdobná držbě, jejíž podstatou jsou dva prvky: vůle držitele nakládat s věcí jako s vlastní (subjektivní prvek) a faktické ovládnutí 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 ovládnutí 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 ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je relevantní uložení vybraných výrobků u osoby, kterou lze považovat za skladovatele ve smyslu výše uvedeném, neboť shora provedený výklad pojmu skladování je použitelný i na právě projednávanou věc. Pro naplnění tohoto pojmu je nepodstatné, kdo má uložené výrobky ve svém vlastnictví (srov. také rozsudky zdejšího soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009-68, a ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008-53), podstatné je faktické ovládnutí věci. 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).“

[12] Na tento výklad je však třeba nahlížet ve vztahu k danému případu, v němž stěžovatel nebyl v pozici přímého skladovatele, ale v pozici podílníka na skladování. Zde krajský soud příhodně citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2019, č. j. 7 Afs 273/2018-33 (bod [29]), podle něhož „[p]rávě § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních v části za středníkem výslovně předpokládá možnost, že ‚za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo

dopravě podílela'. 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.“

[13] Z uvedených rozhodnutí lze jednoznačně dovodit, že spotřební daní lze zatížit i osoby podílející se na skladování, neboť jsou v pozici osoby za daň solidárně odpovídající. Vztahy mezi nimi pak neplynou z předpisů daňových, ale občanskoprávních. Stěžovatel míní, že mu nemůže být přičítáno postavení osoby podílející se na skladování, když o obsahu uskladněných krabic nic nevěděl, nebyl trestně stíhán a nebyl vždy uskladnění přítomen. Zde lze přisvědčit žalovanému i krajskému soudu, že uskladnění umožnil poskytnutím a zpřístupněním prostoru, a skutečnost, že zboží bylo naváženo mj. i v době jeho dovolené, tuto vědomost o uskladnění nevylučuje. K jeho tíži jde nedostatečný zájem o to, jaké zboží je u něho uskladňováno jemu neznámým cizincem, přičemž je nerozhodné, že zprostředkovatelem byl jeho kamarád.

[14] Stěžovatel míní, že žalovaný i soud nesprávně interpretovali závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2016, č. j. 4 Afs 38/2016-60. Nelze mu přisvědčit. Není podstatné to, že v tamním případě se posuzovalo podílíctví stěžovatelky na dopravě vybraných výrobků. Stěžovatel bazíruje na jedné z úvah týkající se důsledků bezrozporného prokázání dopravy prováděné třetím subjektem bez souhlasu vlastníka. Stěžovatelka tam ovšem neuspěla v případě, kdy své vozidlo měla zapůjčit osobě, kterou údajně neznala a o předmět dopravy se nezajímala. Konkrétní okolnosti jejího postupu byly odlišeny od půjček vozidel např. leasingovými společnostmi. Z daného rozsudku lze závěrem naopak zmínit jeho poukaz na to, že vlastnictví věci podle čl. 11 odst. 3 Listiny základních práv a svobod zavazuje k odpovědnosti [bod 24].

[15] Nejvyšší správní soud se s právními závěry žalovaného i krajského soudu ztotožňuje.

V. Závěr a náklady řízení

[16] Nejvyšší správní soud proto neshledal kasační námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodnou a rovněž nezjistil sám žádný důvod ke zrušení napadeného rozsudku, k němuž by měl přihlížet z moci úřední. Proto kasační stížnost zamítl v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[17] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v tomto kasačním řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu náhrada nebyla přiznána.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu