



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **M. Z.**
zastoupený JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem
Sokolovská 49/5, 186 00 Praha 8

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. ledna 2019, č. j. 38488-10/2018-900000-317,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný změnil platební výměr na spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2013, jímž byla žalobci tato daň vyměřena ve výši 30 502 560 Kč.

I. Žalobní argumentace

Rozhodné skutkové okolnosti

2. Spotřební daň byla žalobci vyměřena v souvislosti se zajištěním výrobků, o nichž se správce daně domníval, že podléhají spotřební dani z tabákových výrobků, v prostorách skladu ve Dvoře Králové nad Labem, který měl žalobce pronajat od společnosti DUHACOLOR, spol. s r.o. Žalobce od samého počátku tvrdil, že s předmětnými výrobky nemá nic společného, neboť stavebně oddělenou část skladu přenechal k užívání muži, kterého mu představil známý žalobce Ing. P.K. a kterého znal pod jménem J. S ním žalobce jednal o nájemní smlouvě se společností XINGWANG 1, s.r.o. Ve věci bylo současně vedeno trestní řízení pro podezření ze spáchání trestného činu kráčení daně se skupinou obžalovaných (jedním z obžalovaných je i P. K.), kteří měli dle podané obžaloby spotřební dani podléhající tabákové výrobky do skladu ve Dvoře Králové nad Labem umístit. Žalobce v trestním řízení vystupuje v procesním postavení svědka. I žalovaný, který v průběhu odvolacího řízení opatřil některé listiny z předmětného trestního spisu, konstatoval v napadeném rozhodnutí, že důkazů, které se jednání žalobce jakkoli dotýkají, je málo. Na základě uvedeného tedy žalobce konstatoval, že se na žádné trestné činnosti nepodílel a osoby okolo obžalovaného Ing. P. K. umístily výrobky, o nichž se žalovaný domnívá, že podléhají spotřební dani, bez povědomí žalobce. Správce daně přesto dospěl k závěru, že to byl žalobce, kdo předmětné výrobky skladoval a kdo je tedy plátcem spotřební daně na základě ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Na základě tohoto zjištění správce daně vyzval žalobce k podání daňového přiznání ke spotřební dani. Žalobce na výzvu správce daně reagoval ve lhůtě stanovené správcem daně sdělením, že není plátcem spotřební daně, neboť s předmětnými výrobky nemá nic společného. Následně pak správce daně žalobci vyměřil daň podle pomůcek, když dospěl k závěru, že žalobce nepodal daňové přiznání, a proto je na místě vyměřit mu daň z moci úřední. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání. Žalovaný v odvolacím řízení označil platební výměr za nicotný, neboť z něho nebylo patrné, zda žalobci byla daň stanovena dokazováním nebo podle pomůcek. Následně správce daně dne 9. 3. 2017 vydal další platební výměr (na tutéž částku), proti němuž podal žalobce opět odvolání. V řízení o odvolání proti tomuto platebnímu výměru žalovaný dospěl k závěru, že vada, pro kterou vyslovil jeho nicotnost, není natolik závažná, a proto žalovaný inicioval přezkumné řízení, v němž bylo rozhodnutí žalovaného osvědčující nicotnost prvního platebního výměru zrušeno, čímž původní platební výměr obživnul. Druhý platební výměr byl zrušen pro překážku litispendence a žalovaný v odvolacím řízení rozhodoval o odvolání žalobce proti původnímu platebnímu výměru, který žalovaný zprvu pokládal za nicotný. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný shledal, že se správce daně dopustil (dle žalovaného toliko formálního) pochybení, když deklaroval vyměření daně podle pomůcek, ačkoli správně měl v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu vycházet z toho, že žalobce tvrdil daň ve výši 0 Kč. Přestože správce daně dle žalovaného pochybil, když o tomto daňovém tvrzení nevedl postup k odstranění pochybností, jak předpokládá daňový řád, neměla tato procesní chyba dle žalovaného za následek nezákonnost rozhodnutí správce daně, a proto poté, co žalovaný odstranil údajně formální vadu platebního výměru, stanovil žalovaný žalobci daň ve stejné výši jako správce daně.

3. Žalobce namítal, že správní rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť sled událostí, který předcházel jeho vydání, nelze v žádném případě pokládat za řádné daňové řízení, jaké předpokládá daňový řád.

Nezákonné vyměření spotřební daně mimo řádné daňové řízení

4. Žalobce předně namítal nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí vzhledem ke skutečnosti, že spotřební daň mu byla vyměřena zcela mimo řádný proces předvídaný daňovým řádem. Správce daně platebním výměrem, který žalovaný v odvolacím řízení přezkoumával, vyměřil žalobci spotřební daň podle pomůcek, neboť dospěl k závěru, že žalobce nereagoval řádně na jeho výzvu k podání daňového přiznání, a proto přistoupil ke stanovení daně náhradním způsobem. Správce daně naprosto nerefletoval již tehdy známou judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že pokud daňový subjekt reaguje na výzvu správce daně k podání daňového přiznání odůvodněným sdělením, v němž uvede, proč se necítí být nositelem daňové povinnosti, není správce daně oprávněn přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek.
5. Dále žalobce uvedl, že žalovaný v řízení o odvolání žalobce proti platebnímu výměru dospěl k závěru, že platební výměr vykazuje vady dosahující intenzity nicotnosti, kterou konstatoval rozhodnutím č.j. 18041-4/2016-900000-304.3 ze dne 10. 6. 2016. Posléze žalovaný tento svůj závěr přehodnotil, když inicioval přezkumné řízení, v němž bylo zrušeno rozhodnutí o prohlášení nicotnosti platebního výměru správce daně, a žalovaný pokračoval v řízení o odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru. V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný shledal důvodnou námitku žalobce, že správce daně nebyl oprávněn stanovit daň podle pomůcek, a proto přistoupil ke změně platebního výměru a rozhodl o vyměření daně na základě dokazování.
6. Žalobce shledal tento procesní postup žalovaného nezákonným, neboť správce daně a žalovaný svým procesním postupem zcela obešli procesní postup, který správci daně předepisuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) přičemž vytýkaná vada je svou povahou a intenzitou taková, že správní rozhodnutí žalovaného činí protiústavním. Dále uvedl, že dle čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Dle ust. § 5 odst. 1 daňového řádu pak správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a dalšími právními předpisy. V konkrétní rovině je pak procesní postup správce daně upraven v ust. § 139 odst. 1 daňového řádu, dle něhož platí, že daň lze vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední. Správce daně v souladu s ust. § 135 odst. 1 daňového řádu vyzval žalobce k podání daňového přiznání. Žalobce na tuto výzvu reagoval sdělením, v němž reagoval na odůvodnění výzvy správce daně, když podrobně zdůvodnil, proč nemůže být považován za osobu povinnou ke spotřební dani, neboť výrobky podléhající spotřební dani neskladoval. Správce daně, ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu, na niž odkazuje i žalovaný, mohl považovat sdělení žalobce za řádné tvrzení daně ve výši 0 Kč, nebo mohl vyzvat žalobce k odstranění vad podání, neboť to nebylo podáno na předepsaném tiskopise. Správce daně nicméně v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu přistoupil k vyměření daně z moci úřední podle pomůcek. Žalovaný shledal postup správce daně vadným, avšak vytčené vady odstranil jen částečně. Změnil sice způsob stanovení daně (rozhodl, že daň bude vyměřena dokazováním), nicméně s tvrzením žalobce naložil v rozporu s ust. § 139 daňového řádu. Akceptoval-li dle názoru žalobce správce daně (a posléze i žalovaný) reakci žalobce na výzvu správce daně jakožto materiální přiznání daně v nulové výši, pak již nebyl žádný prostor pro stanovení daně z moci úřední a správce daně byl povinen naložit s daňovým přiznáním v souladu s daňovým řádem.

Správce daně takto byl oprávněn buď vyměřit daň ve výši tvrzené v daňovém přiznání (tj. v nulové výši), nebo v souladu s ust. § 89 daňového řádu zahájit postup k odstranění pochybností. Judikatura Nejvyššího správního soudu dále připouští další možnost, jíž je zahájení daňové kontroly před vyměřením daně na základě ust. § 85 daňového řádu.

7. Žalobce vyslovil přesvědčení, že správce daně není oprávněn z takto vymezených mantinelů vybočit a přistoupit k vyměření daně fakticky mimo jakýkoli řádný proces. Právě tak ovšem žalovaný postupoval poté, co shledal nezákonným vyměření daně podle pomůcek. Žalovaný tento exces z předepsaného procesního postupu ospravedlňuje tím, že správce daně údajně fakticky prováděl dokazování a žalovaný tak údajně pouze formálně odstranil dílčí nedostatek rozhodnutí spočívající v tom, že v platebním výměru je uvedeno, že daň je vyměřována podle pomůcek. Takové zdůvodnění a na ně navazující procesní postup ovšem žalobce pokládal za naprosto nepřijatelné a neslučitelné s principy formálního právního státu, který je definován tím, že stát je vázán svým vlastním právem. Žalovaný tento ústavněprávní postulát zcela popírá, neboť žalobou napadené rozhodnutí je implicitně založeno na východisku, že na vybočení z procesních postupů nezáleží, nedojde-li – z hlediska materiálního – k zásahu do subjektivních práv daňového subjektu. Žalovaný naprosto pomíjí skutečnost, že závaznou je právě výroková část rozhodnutí správce daně, z níž vyplývá, že daň byla vyměřena podle pomůcek. Způsob stanovení daně přitom zcela zásadním způsobem ovlivňuje i odvolací řízení, neboť odvolací důvody jsou při stanovení daně podle pomůcek výrazně okleštěny. Z povahy věci se tedy nemůže jednat o toliko drobnou a snadno odstranitelnou vadu, jak žalovaný uvádí ve svém rozhodnutí. Ze stejných důvodů nemůže obstát ani úvaha žalovaného, že správce daně fakticky prováděl postup k odstranění pochybností, i když tak svůj postup výslovně neoznačil. Dle přesvědčení žalobce každé řízení či zákonem předepsaný procesní postup (postup k odstranění pochybností, daňová kontrola), jsou definovány pravomocemi orgánu, který řízení vede, a procesními právy účastníků řízení. Integrální součástí veškerých procesů je poučení daňového subjektu o jeho procesních právech tak, aby bylo postaveno na jisto, že daňový subjekt může řádně (procesně předepsaným způsobem) chránit svoje zájmy. Z tohoto úhlu pohledu považoval žalobce za naprosto neakceptovatelný postup, kdy mu bylo až na samém konci daňového řízení (rozhodnutím žalovaného o odvolání) sděleno, že korespondence, kterou vedl se správcem daně, byla, materiálně nahlíženo, postupem k odstranění pochybností. Právě takto žalovaný na straně 26 žalobou napadeného rozhodnutí tvrdí, že *„celní úřad tedy formálně neprováděl postup k odstranění pochybností k tvrzení odvolatele, že mu odpovědnost za spotřební daň nesvědčí, avšak materiálně v součinnosti s odvolatelem dokazoval a šetřil tak jeho práva stejně, jako by formalizovaný postup k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání vedl, přičemž také dospěl ke stejnému výsledku, ke kterému by dospěl tímto formalizovaným postupem.“* Citované konstatování žalovaného je navíc v příkrém rozporu se spisy. Žalovaný totiž tvrdí, že správce daně dokazoval a šetřil procesní práva, nicméně správce daně vyměřil daň podle pomůcek. Stejně tak je naprosto nepravdivé tvrzení žalovaného, že procesní práva žalobce byla respektována.
8. Procesní práva žalobce byla, dle jeho mínění, naopak zcela zjevně naprosto ignorována. Žalobce nebyl konfrontován s konkrétními pochybnostmi správce daně, nebyl poučen o svých procesních právech, správce daně neprokazoval skutečnosti zpochybňující věrohodnost evidencí žalobce a jiných tvrzení žalobce, neseznámil žalobce s výsledkem postupu k odstranění pochybností a nevyzýval jej ke sdělení, zda navrhuje další

dokazování (a tím i přechod do daňové kontroly dle ust. § 90 odst. 3 daňového řádu), nebyla mu k vyjádření předložena kontrolní zjištění správce daně a nebyla s ním projednána zpráva o daňové kontrole. Jediné, k čemu byl žalobce správcem daně vyzván, je podání daňového přiznání, a později též k odstranění jeho formálních vad, jež měly – zcela paradoxně – spočívat v tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou v souladu s očekáváními správce daně. Pokud tedy žalovaný shledal procesní postup správce daně vadným, pak jeho povinností bylo zjištění vady odstranit, což předpokládá vedení odvolacího řízení tak, aby se situace z pohledu daňového subjektu jevila tak, jako by k žádným vadám nedošlo. Pokud např. vada řízení spočívá v tom, že s daňovým subjektem nebyla projednána zpráva o daňové kontrole, je třeba tento nedostatek zhojit a zprávu o daňové kontrole projednat. Těmto povinnostem ovšem žalovaný nedostál. Spíše pro ilustraci žalobce poukazuje na to, že ačkoli mu byla vyměřena spotřební daň ve zcela likvidační a pro žalobce naprosto nepředvídatelné výši, neproběhlo v rámci, dle žalovaného rozsáhlého, dokazování žádné ústní jednání, při němž by žalobce byl na cokoli tázán a mohl konfrontovat svůj náhled na věc s náhledem úředních osob.

Kabinetní dokazování

9. Žalobce namítal, že byl postupem správce daně a žalovaného zcela vyloučen z účasti na důkazním řízení. Správce daně dokazování neprováděl vůbec (vyměřil daň podle pomůcek), žalovaný následně prohlásil, že správce daně dokazování, aniž by si toho sám byl vědom, prováděl. Žalovaný pak v průběhu odvolacího řízení skutečně důkazní prostředky doplnil, avšak učinil tak způsobem bránícím žalobci jakékoli efektivní participaci na důkazním řízení.
10. Sám žalovaný, jak žalobce uvedl, konstatoval, že nahlédl do trestního spisu vedeného Krajským soudem v Hradci Králové pod sp. zn. 1 T 8/2015 a vyhledal v něm důkazní prostředky, které se žalobce týkají, přičemž žalobce ujišťuje, že v rámci této své činnosti postupoval objektivně. Správce daně ovšem nevyhověl žádosti žalobce, aby nechal k daňovému řízení připojit trestní spis (ačkoli takovému postupu nic nebránilo) a dokonce ani nevyslechl svědky navržené žalobcem s odůvodněním, že jejich výpovědi by na skutkových zjištění ničeho nezměnily. Argumentace žalovaného je ovšem zcela nekonkrétní, žalovaný opakovaně formuluje skutková zjištění, aniž by však označil konkrétní důkazní prostředky, o něž tato zjištění opírá, případně naprosto neopodstatněně a v rozporu se skutečností konstatuje, že žalobce se ke svému podílu na skladování výrobků zadržovaných správcem daně sám hlásí. I v tomto je žalovaný nekonkrétní, neboť v žádné části odůvodnění svého rozhodnutí neodkazuje na žádné konkrétní podání žalobce a setrvává pouze v obecné rovině. Tam, kde žalovaný nemá argumenty již vůbec žádné, snižuje se ke zlehčování argumentů žalobce, které označuje za úsměvné. Tento způsob argumentace pokládal žalobce za zcela neslučitelný s principy dobré správy a v plném rozsahu vypovídá o míře úcty žalovaného k subjektivním právům žalobce. Vytýkané nedostatky spočívající zejména v oblasti hodnocení důkazů žalovaným způsobují nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí a jsou postačujícími důvody pro jeho zrušení.
11. Vadný procesní postup žalovaného, jak žalobce zdůraznil, je prohlouben tím, že žalovaný vedle změny způsobu stanovení daně přehodnotil i právní kvalifikaci věci, když dospěl k závěru, že žalobce není plátcem spotřební daně z titulu osoby skladující vybrané výrobky podléhající spotřební dani (ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o

spotřebních daních), nýbrž osobou solidárně odpovídající za daň jakožto osoba, která se na tomto skladování podílela. Žalobce k tomu uvedl, že vadný procesní postup správce daně a žalovaného vyloučil žalobce z účasti na dokazování, správce daně ani žalovaný nevyšlechli svědky navržené žalobcem a žalovaný pouze sám, bez jakékoli participace žalobce, vybral z trestního spisu ty listiny, o kterých usoudil, že mohou prospět zjištění skutkového stavu.

Neúplně zjištěný skutkový stav

12. Žalobce uvedl, že přestože žalovaný byl prvním orgánem, který dokazování prováděl, konstrukce odůvodnění jeho rozhodnutí tomuto specifiku neodpovídá. Žalovaný přezkoumával platební výměr vydaný podle pomůcek, následně stanovil daň dokazováním, avšak neoznačuje konkrétní důkazní prostředky, na jejichž základě ke svým skutkovým zjištěním dospěl. Žalobce v této souvislosti připomenul, že správce daně pokládal žalobce za osobu skladující vybrané výrobky ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. K tomuto svému závěru dospěl na základě toho, že žalobce byl na základě nájemní smlouvy uzavřené se společností DUHACOLOR, spol. s r.o. nájemcem skladových prostor ve Dvoře Králové, v nichž byly zadrženy výrobky, o nichž správce daně tvrdí, že podléhají spotřební dani. V souvislosti se zadržením těchto výrobků je vedeno trestní řízení se skupinou osob, jejíž členem žalobce není a o jejíž činnosti žalobci není nic známo. Žalobce již správci daně předložil nájemní smlouvu ze dne 28. 8. 2013 uzavřenou se společností XINGWANG 1, s.r.o. se sídlem ve Zlatých Moravcích, a současně do protokolu poskytl vysvětlení o tom, jakým způsobem tato smlouva byla uzavřena. Žalobce uvedl, že tuto smlouvu podepsal a předal muži, kterého znal pod jménem J., přičemž současně uvedl, že kontakt s tímto mužem mu zprostředkoval jeho dlouhodobý známý Ing. P. K., který byl členem skupiny osob trestně stíhaných v souvislosti s výrobky zadrženy v předmětném skladovacím prostoru. K prokázání těchto svých tvrzení žalobce navrhoval provést výslech svědka Ing. P. K., nicméně důkaznímu návrhu nebylo vyhověno. Dále žalobce tvrdil (a správce daně kvalifikovaně nezpochybnil), že skladové prostory, které dal do podnájmu, stavebně oddělil od prostoru, který žalobce užíval pro své vlastní potřeby. Žalobce tedy shrnuje, že jediným prvkem spojujícím žalobce se zadrženy výrobky byl nájemní vztah žalobce ke skladu, přičemž význam tohoto spojení je výrazně oslaben tím, že správci daně i žalovanému byl po celou dobu daňového řízení znám okruh osob, které měly přímý vztah k zadrženy výrobkům; jedná se o skupiny osob, s nimiž je vedeno trestní řízení ve věci vedené Krajským soudem v Hradci Králové pod sp.zn. 1 T 8/2015.
13. Žalobce uvedl, že neodůvodněné zůstaly i závěry žalovaného o tom, že zadržené výrobky skutečně podléhaly spotřební dani. Zde žalovaný odkazuje na protokoly o odběru vzorků a protokoly o zkoušce Celně technické laboratoře v Praze, aniž by však specifikoval, z čeho plyne, že se jedná právě o výrobky zadržené ve Dvoře Králové a že se jedná o výrobky, s nimiž žalobce skutečně nějak manipuloval (žalobce v daňovém řízení připustil, že v minulosti v jednom případě pomohl za úplatu složit náklad, aniž ovšem mohl vědět, co je obsahem krabic, s nimiž manipuluje). V této souvislosti žalobce znovu opakuje, že pokud správce daně stanovil žalobci daň podle pomůcek, nemůže žalovaný při odstraňování vad prvostupňového rozhodnutí s úspěchem tvrdit, že rozhodné skutečnosti byly řádně zjištěny v řízení před správcem daně. Vady prvostupňového řízení rozhodně nespočívají pouze ve formální chybě ve výroku, jak se

snaží argumentovat žalovaný, nýbrž to, že místo postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly, kdy mohl být skutkový stav zjištěn v součinnosti s žalobcem, žalovaný vyměřil daň na základě podkladů, které obstaral bez součinnosti s žalobcem (což je typické právě pro pomůcky).

Nesprávná právní kvalifikace věci

14. Žalobce připomenul, že žalovaný (oproti správci daně) založil své rozhodnutí na ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních za středníkem, když dospěl k závěru, že žalobce sice sám vybrané výrobky neskladoval, nicméně na jejich skladování se podílel, a proto za daň solidárně odpovídá. Žalobce tomuto posouzení vytkl nesprávnost hned ze dvou důvodů. Nesprávná je již samotná kvalifikace prokázaného vztahu žalobce k zadrženým výrobkům jako podílení se na skladování ve smyslu citovaného ustanovení. Druhou nesprávností pak je žalovaným vyměřená platební povinnost, neboť jakkoli žalovaný konstatoval výrazně volnější vztah žalobce k zadrženým výrobkům, než jak usuzoval správce daně, na výsledném postavení žalobce se paradoxně nic nezměnilo. Pokud jde o podíl žalobce na skladování zboží, není pravdou (jak žalovaný bez odkazu na konkrétní důkazní prostředky tvrdí), že by tento podíl byl nesporný. Jedinou nespornou skutečností je existence nájemního vztahu mezi žalobcem a společností DUHACOLOR, spol. s r.o. Žalobce pak byl (oproti žalovanému) přesvědčen o tom, že v daňovém řízení i trestním řízení bylo prokázáno, že žalobce stavebně oddělenou část skladu přenechal k užívání jinému; toto zjištění bez dalšího vyplývá z listin, které žalovaný opatřil z trestního spisu Krajského soudu v Hradci Králové, z nichž je patrné, že žalobce se žádným způsobem nepodílel na tom, jak konkrétně je prostor užíván. Sporná platnost (pod)nájemní smlouvy se společností XINGWANG 1, s.r.o. (z toho, že jednatel společnosti popřel uzavření smlouvy, ještě bez dalšího nevyplývá, že tato smlouva skutečně uzavřena nebyla) pak ve skutečnosti není relevantní, neboť z jednání skupiny osob trestně stíhaných orgány činnými v trestním řízení i z jednání žalobce samého vyplývá, že žalobce nebyl oprávněn se zbožím umístěným v předmětném skladu sám o své vůli jakkoli manipulovat. Vztah žalobce ke zboží pak nelze dovodit ani z příležitostné honorované výpomoci žalobce při skládání zboží (přičemž se zjevně nejednalo o zadržené zboží, s ním žalobce nijak nemanipuloval), neboť k tomuto jednání došlo za účasti osob oprávněných se zbožím nakládat; toto jednání žalobce tak lze pokládat za nahodilé a bez relevantního podílu žalobce ke skladovaným výrobkům, jak žalovaný poukazuje na str. 29 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nadto pomíjí tu část judikatury Nejvyššího správního soudu (které se jinak sám dovolává), z níž vyplývá, že postavení osoby mající vztah k prostoru, kde byly vybrané výrobky zadrženy, coby skladovatele a tedy plátce spotřební daně, nastupuje až subsidiárně, nepodaří-li se identifikovat osobu, která má ke zboží bližší vztah.

15.52 V této souvislosti žalobce odkázal např. na závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v rozsudku č.j. 7 Afs 273/2018-33 ze dne 6.9.2018, kde Nejvyšší správní soud (v odst. 53) uvádí: „*Nejvyšší správní soud při výkladu tohoto ustanovení ve své judikatuře konstantně zdůrazňuje potřebu hledat osobu s nejužším vztahem k vybraným výrobkům.*“ V rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 - 80, uvedl: „*Smyslem zákona č. 353/2003 Sb. je skutečně postihovat za neoprávněné skladování neznačených tabákových výrobků jejich skladovatele, tj. osobu, která má k těmto výrobkům vlastní subjektivní vztah. Těmito osobami mohou v obecné rovině být např. neoprávněný uživatel skladovacích prostor,*

podnájemce, nájemce či vlastník, u nichž je nutno prověřit postupně jejich vztah ke skladovacím 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.“ Krajský soud má tedy pravdu, že samotná skutečnost, že byl majitelem prostor, v nichž byly cigarety a tabák zajištěny, ještě nestačí k tomu, aby byl žalobce označen za jejich skladovatele, respektive detentora. K tomu by bylo potřeba, 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, publ. pod č. 2533/2012 Sb. NSS: „Pojem ‚skladování‘ není v zákoně o spotřebních daních vymezen. Stěžovatel byl jakožto kontrolovaná osoba (tj. osoba, u níž byly vybrané výrobky zjištěny) a vlastník areálu lihovaru pokládán správcem daně za skladovatele zjištěných vybraných výrobků per se. Z povahy věci však plyne, že vlastníka nemovitosti, v níž je uskladněno jisté zboží, nelze a priori považovat za skladovatele těchto věcí. U skladování je totiž nutno předpokládat jistý kvalifikovaný vztah k uskladněnému zboží. Atributem skladování bude přinejmenším vědomost o zboží a úmysl je uchovávat a zajistit před znehodnocením, odcizením apod.“

16. Dle žalobce lze za osobu podílející se na skladování vybraných výrobků pokládat osobu, která aktivně jedná s jinými osobami za stejným účelem, tj. za účelem nakládání s vybranými výrobky. Tato podmínka v projednávané věci splněna nebyla, neboť zatímco osoby, které zadržené zboží skutečně skladovaly, byly ve svém jednání vedeny úmyslem uskladnit zboží ve skladovacích prostorech, žalobce byl veden úmyslem obstarat si finanční prostředky tím, že umožní užívání stavebně oddělené části skladu jiné osobě (bez znalosti povahy skladovaného zboží), resp. získat finanční prostředky za výpomoc při složení zboží (bez znalosti o vlastnostech zboží). Žalobce nebyl v žádné fázi svého jednání srozuměn s tím, že v prostorách, které si pronajal a jež dále postoupil k užívání jiným osobám, jsou umístěny výrobky podléhající spotřební dani. V projednávané věci je vedeno trestní řízení vůči skupině osob, která dle obžaloby se zadrženým zbožím přímo nakládala a do skladu je bez jakéhokoli povědomí žalobce o povaze zboží umístila. Správce daně i žalovaný přesto, pro žalobce zcela nepochopitelně, zcela rezignovali na to, aby daň vyměřili skutečnému skladovateli. Daňová povinnost, která žalobci byla vyměřena toliko na základě jeho nájemního poměru ke skladu, v němž byly zadrženy výrobky, o nichž se žalovaný domnívá, že podléhají spotřební dani, či na základě izolovaného jednání, s nímž nelze spojovat vznik možného povědomí o povaze výrobků, nebyla stanovena na základě skutečností, o nichž žalobce mohl předpokládat, že mohou být spojeny se vznikem obří daňové povinnosti.
17. Žalovaný se dle žalobce dále řádně nevypořádal s tím, aby bylo zjištěno, zda správce daně vyměřil (a potažmo vybral) daň, za níž má žalobce solidárně odpovídat, od jejího plátce. Žalovaný na str. 21 napadeného rozhodnutí označuje za nesprávnou domněnku žalobce, že „úhrada spotřební daně jednou osobou vede k zániku daňové povinnosti jiných osob.“ Bezprostředně poté (v témže odstavci) však žalovaný dospívá k obsahově identickému závěru, dle něhož „toliko po uhrazení daně jedním solidárním dlužníkem (či vymožením daně na něm) daň ostatní solidární dlužníci v platební rovině neplatí.“ Žalobce ovšem nenamítal, že rozhodnou je otázka stanovení daně jiné osobě, nýbrž to, že není postaveno na jisto, zda již daň nebyla vybrána. Přitom žalobce zastává názor, že

pokud by daň vybrána byla, jedná se o překážku bránící nejen opětovnému výběru téže daně, ale i jejímu stanovení.

Námítka protiústavnosti aplikovaného ustanovení zákona o spotřebních daních

18. Žalobce dále namítal, že část ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, které bylo žalovaným aplikováno, je v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Za protiústavní pokládá žalobce větu za středníkem, která zní „za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.“ Namítaný rozpor spočívá v tom, že okruh osob společně a nerozdílně odpovídajících za daň je vymezen zcela vágním a neurčitým způsobem, takže potenciální solidární dlužníci nemohou s dostatečným stupněm jistoty předvídat důsledky svého jednání a učinit si představu o tom, zda jejich jednání nemůže založit jejich solidární odpovědnost za daň, k níž je na základě zákona povinná jiná osoba. Taková právní úprava neobstojí ani v testu proporcionality. Žalobce připustil, že posuzovaná právní úprava může obstát v prvním kroku testu proporcionality, neboť se jedná o opatření, které umožňuje výběr spotřební daně tam, kde se nepodaří zjistit osobu, která je po stránce hmotného práva nositelem daňové povinnosti. Posuzovaná právní úprava ovšem nemůže obstát ve druhém kroku testu proporcionality (neboť téhož cíle lze dosáhnout i jinak) a zejména pak třetím kroku testu proporcionality, neboť dopady do sféry chráněné základním právem na ochranu vlastnictví jsou zcela zjevně nepřiměřené sledovanému cíli. Požadavek potřebnosti není naplněn proto, že sledovaného legitimního cíle lze dosáhnout právní úpravou, která bude blíže vymezovat konkrétní jednání, která jsou spojena s možným vznikem solidární odpovědnosti za daň, a zejména pak prokázáním možného vědomí potenciálního solidárního dlužníka o tom, že jeho jednání může mít daňové dopady. Jakkoli lze připustit, že takové řešení může omezit okruh potenciálních solidárních dlužníků, nelze takový důsledek považovat za naplnění kritéria potřebnosti, neboť založení daňové povinnosti osobě, která s výrobky podléhajícími spotřební dani nemá nic společného a která objektivně nemá důvod se domnívat, že nakládá s výrobky podléhajícími spotřební dani, nelze vůbec považovat za legitimní účel odůvodňující takto široké vymezení okruhu solidárně zavázaných osob.
19. Stát tak de facto přenáší finanční rizika spojená s obtížemi při výběru daní na soukromou osobu, aniž by pro takové opatření existoval legitimní důvod. Méně intenzivním zásahem by bylo uplatnění institutu ručení, které nastupuje až v případě, nedaří-li se daň vybrat od skutečného dlužníka, či alespoň stanovení povinnosti správce daně pokusit se identifikovat osobu, která je skutečným daňovým dlužníkem.

Námítka prekluze

20. Žalobce uvedl, že pokud jde o rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2018, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného, jímž byla prohlášena nicotnost platebního výměru správce daně, jež žalovaný pokládá za rozhodnutí prodlužující běh lhůty pro stanovení daně, má žalobce za to, že se o takový úkon nejedná. Předmětným rozhodnutím žalovaného nebylo rozhodnuto o dozorčím prostředku uplatněným proti rozhodnutí o stanovení daně, neboť přezkoumávaným rozhodnutím vůbec nebylo rozhodováno o stanovení daně. Uvedeným rozhodnutím si žalovaný pouze rozmyslel svůj původní závěr, že platební výměr správce daně (napadený odvoláním žalobce) je nicotný.

Vzhledem k tomu, že oznámeným rozhodnutím o dozorčím prostředku nebylo rozhodnuto o stanovení daně (nešlo o platební výměr) ani o odvolání proti takovému rozhodnutí, neexistuje věcný důvod pro to, aby oznámení takového rozhodnutí mělo vliv na běh lhůty pro stanovení daně.

21. Pokud jde o probíhající trestní řízení vedené proti skupině obžalovaných, nejedná se o skutečnosti relevantní ve vztahu k žalobci. Žalobce se na uvedené trestné činnosti žádným způsobem nepodílel a tedy trestní stíhání jiných osob nemůže být důvodem, proč by lhůta pro stanovení daně žalobci neměla končit před skončením tohoto trestního řízení.

Nezohlednění povolení oddlužení žalobce

22. Žalobce dále namítal, že žalovaný při svém rozhodování zjevně nevzal v úvahu, že žalobci bylo povoleno oddlužení, přičemž správce daně nepřihlásil pohledávku spočívající ve správcem daně vyměřené spotřební dani do insolvenčního řízení. Jak vyplývá z údajů insolvenčního rejstříku, insolvenční řízení žalobce bylo zahájeno dne 31. 8. 2016, tj. dva měsíce poté, co žalovaný osvědčil nicotnost platebního výměru správce daně. Správce daně (Celní úřad pro Královéhradecký kraj) žádnou pohledávku do insolvenčního řízení nepřihlásil. Dne 6. 12. 2016 proběhlo přezkumné jednání. Dne 21. 2. 2017 pak proběhlo zvláštní přezkumné jednání. Až dne 9. 3. 2017 vydal správce daně další platební výměr, jímž reagoval na skutečnost, že jeho předešlý platební výměr byl shledán nicotným.
23. Ustanovení § 243 odst. 1 daňového řádu sice obecně připouští zahájení daňového řízení i pokračování v něm i v průběhu insolvenčního řízení, přičemž výjimkou je toliko zákaz provedení daňové exekuce, ovšem odst. 2 téhož ustanovení současně hovoří o tom, že ukončením přezkumného jednání nabývá nepravomocné rozhodnutí v nalézacím řízení týkajícím se pohledávek, které nejsou pohledávkami za podstatou právní moci. Jak vyplývá z důvodové zprávy k citovanému ustanovení daňového řádu, zákonodárce upřednostnil vyřešení případných sporů v incidenčním sporu vedeném v souvislosti s insolvenčním řízením, a proto stanovil, že nepravomocná rozhodnutí se stávají pravomocnými. Dle odst. 4 cit. ustanovení výsledek popření daňové pohledávky zohlední správce daně v evidenci daně. Kombinace obou ustanovení fakticky vylučuje konání odvolacího řízení v průběhu řízení insolvenčního.
24. Dle žalobce je nutno dospět k závěru, že odvolací řízení nemůže být vedeno, nebyla-li daň vůbec vyměřena a následně správcem daně přihlášena do insolvenčního řízení.

II. Vyjádření žalovaného

25. K podané žalobě především žalovaný v plném rozsahu odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kterým žalovaný, coby odvolací orgán, v souladu s ust. § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu formálně změnil rozhodnutí Celního úřadu pro Královéhradecký kraj č. j. 11625/2016-550000-3 ze dne 22. 2. 2016 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“), v konečném důsledku však odvolání žalobce nevyhověl. Prvoinstančním rozhodnutím bylo rozhodnuto o vyměření spotřební daně z tabákových výrobků (řezaného tabáku) v celkové výši 30 502 560 Kč, zjištěného při prohlídce nebytových prostor na adrese Krkonošská č.p. 2912, Dvůr Králové nad Labem, které na základě nájemní smlouvy měl pronajaty žalobce.

26. Žalovaný uvedl, že žalobce prakticky obdobným způsobem, jak již činil na výzvu žalovaného v odvolacím řízení (výzva podle § 115 daňového řádu č. j. 38488-5/2018-900000-317 ze dne 12. 10. 2018), nyní žalobou napadá postup žalovaného v odvolacím řízení, kdy žalovaný odstraňoval nezákonný stav spočívající v postupném dvojím vyměření spotřební daně žalobci z totožného důvodu na základě nepřipustné kumulace způsobů stanovení daně ze strany správce daně – pomůcek a dokazování. A to proto, že neshledal (stejně jako žalobce viz bod III odst. 14 žaloby) důvodu pro stanovení daně podle pomůcek v posuzovaném případě, když ostatně ani z odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí nebyla taková skutečnost zřejmá, naopak z něj vyplývalo, že daň byla stanovena dokazováním.
27. Žalovaný tak měl za to, že jedinou možností, jak odstranit deficit v podobě nezákonnosti spočívající v nepřipustné kumulaci dvou způsobů stanovení daně (pomůcek a dokazování), bylo odstranění této vady v odvolacím řízení postupem podle § 115 daňového řádu. Kdyby to naopak odvolací orgán neučinil, zatížil by své rozhodnutí stejnou vadou nezákonnosti. Není pravdou, že by žalovaný jako odvolací orgán prováděl nějaké – žalobci skryté – dokazování. Je tomu právě naopak. Žalovaný se všemi nově zjištěnými skutečnostmi žalobce vždy seznamoval a umožňoval mu se k nim vyjádřit, a to vždy s maximální stanovenou lhůtou, kterou žalobci na jeho žádost dokonce opakovaně (dvakrát) prodloužil.
28. Žalovaný připustil, že v případě daňového řízení vedeného s žalobcem nastala poněkud nestandardní situace, kdy sám žalovaný prohlásil původně nicotnost platebního výměru správce daně prvního stupně, který poté ze stejných důvodů vyměřil žalobci na totožném skutkovém základu a prakticky stejným způsobem spotřební daň znovu. Žalovaný poté v odvolacím řízení proti v pořadí druhému platebnímu výměru po zhodnocení dosavadního procesu dospěl k závěru, že je třeba podat Ministerstvu financí podnět podle § 121 odst. 3 daňového řádu k nařízení přezkoumání rozhodnutí o prohlášení nicotnosti prvoinstančního rozhodnutí. Po nařízení přezkoumání rozhodnutí o prohlášení nicotnosti prvoinstančního rozhodnutí žalovaný zrušil v přezkumném řízení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti prvoinstančního rozhodnutí a následně dne 15. 6. 2018 zrušil v pořadí druhý platební výměr pro překážku jiného dříve zahájeného řízení v téže věci.
29. Žalovaný se ztotožnil s názorem žalobce, že není možné kumulovat vyměření daně z moci úřední s vyměření podle podaného daňového přiznání. Konstatoval, že správce daně již v prvoinstančním rozhodnutí, jak ostatně vyplývá z jeho odůvodnění, nestanovil daň z moci úřední, nýbrž zcela jednoznačně dokazováním, když žalobce před samotným vydáním rozhodnutí jednak seznamoval se svými zjištěními a se skutečnostmi, ze kterých vycházel pro svá tvrzení, že žalobce je v posuzovaném případě plátcem daně, a v neposlední řadě z toho důvodu, že daň stanovil vynásobením známého skladovaného množství řezaného tabáku sazbou daně stanovenou v rozhodném období na 1 kg řezaného tabáku. Žalovaný přitom odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č.j. 5 Afs 105/2013-29, dle něhož *„podmínky pro stanovení daně podle pomůcek pro nepodání daňového přiznání (...) nejsou splněny za situace, kdy daňový subjekt nebyl zcela nečinný, brojil-li proti výzvě správce daně k podání daňového přiznání odvoláním, ve kterém tvrdil, že není ve vztahu k této dani jejím plátcem a není tedy povinen daňové přiznání podat. (...) Nelze tak konstatovat, že daňový subjekt se správcem daně nekomunikoval, a jsou bez dalšího dány podmínky pro*

stanovení daně podle pomůcek, aniž by správce daně umožnil řádné dokazování.“ Proto žalovaný přistoupil v posuzovaném případě k tomu, že prvoinstanční rozhodnutí (prvý platební výměr) změnil tak, aby z výroku bylo zřejmé, že ke stanovení daně došlo dokazováním.

30. Žalobce dále napadá úvahu žalovaného o tom, že správce daně fakticky prováděl postup k odstranění pochybností, i když tak svůj postup výslovně neoznačil. Žalovaný k tomu plně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí v části II. C. a str. 26 ve druhém a třetím odstavci.
31. Dále žalovaný vyslovil přesvědčení, že žalobci se dostalo ve výzvách vydaných správcem daně vždy nejen řádného poučení, ale byl mu jimi dán i dostatečný prostor k provedení dokazování.
32. Žalovaný připustil, že prvoinstanční rozhodnutí bylo rozporné v tom, jakým způsobem došlo ke stanovení daně, zda podle pomůcek, či dokazováním. Žalovaný dospěl k závěru, že se tak stalo dokazováním, a to jednak z důvodu žalobcovy procesní aktivity, kterou reagoval na výzvu k podání daňového přiznání za zdaňovací období listopad 2013, a jednak tím, že správce daně od začátku znal přesné množství tabákových výrobků, které pak vynásobil příslušnou sazbou daně a stanovil tak daň přesně, nikoliv odhadem. Dále uvedl, že důvodem změny prvoinstančního rozhodnutí byla právě nepřipustná akumulace pomůcek a dokazování.
33. Dále konstatoval, že v posuzovaném případě nebyla prováděna daňová kontrola, neboť správce daně neshledal důvody k pokračování v dokazování, když skutkový stav považoval za dostatečně zjištěný. Potřebu doplnit některé skutečnosti k ověření skutečného žalobcova postavení plátce daně podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních naopak shledal žalovaný, který společně s uvedeným nedostatkem spočívajícím ve způsobu stanovení daně a po opatření dalších důkazních prostředků žalobce s důkazy seznámil a postupoval tak v souladu s ustanovením § 115 daňového řádu. Pokud žalobce tvrdil, že v rámci dokazování neproběhlo žádné ústní jednání, při němž by mohl konfrontovat svůj náhled na věc s náhledem úředních osob, pak měl žalovaný za to, že se takové tvrzení nezakládá na pravdě. Naopak z daňového spisu vyplývá, že ve věci před samotným vydáním prvoinstančního rozhodnutí proběhlo několikero ústních jednání mezi správcem daně a žalobcem.
34. K námitce žalobce nadepsané jako „kabinetní dokazování“ žalovaný uvedl, že postupoval zcela v souladu s daňovým řádem, když s doplněným dokazováním žalobce seznámil a umožnil mu se ke všem postupům i důkazům vyjádřit. Doplněné dokazování se týkalo otázky plátce daně a odlišného právního názoru žalovaného jako odvolacího orgánu na způsob stanovení daně. Žalovaný zároveň odkázal na zásadu dvojinstančnosti řízení, z níž dovodil jakoukoliv možnost změny prvoinstančního rozhodnutí i v neprospěch účastníka řízení.
35. Dále žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí zcela konkrétně označil důkazní prostředky, ze kterých vycházel při konečném hodnocení žalobcova postavení jako plátce spotřební daně podle shora zmiňovaného ustanovení zákona o spotřebních daních. Uvedl zde zcela konkrétní důvody, proč nepovažoval za potřebné provádět dokazování výslechem svědka navrženého žalobcem, navíc žalobce ani neuvedl k čemu vlastně má výsledek vést.

36. K námitce neúplně zjištěného skutkového stavu věci žalovaný uvedl, že z prvoinstančního rozhodnutí je zřejmé, že daň byla stanovena dokazováním, neboť v tomto rozhodnutí byly označeny důkazní prostředky. Žalovaný v odvolacím řízení změnou výroku prvoinstančního rozhodnutí odstranil jeho deficit spočívající naopak v odkazech na stanovení daně podle pomůcek. K tomuto způsobu stanovení daně správce daně dospěl na základě absence formálního daňového přiznání ze strany žalobce, materiálně však prováděl dokazování – seznamování žalobce s podklady, reakce na jeho vyjádření, vynásobení přesného základu daně příslušnou sazbou daně. To vše bylo bezesporu výrazem dokazování. Žalovaný tedy pouze napravil výrok prvoinstančního rozhodnutí, když vypustil ustanovení odkazující na pomůcky.
37. K námitce č. 41 žaloby žalovaný uvedl, že přestože průkazným způsobem zpochybnil předloženou nájemní smlouvu mezi žalobcem a společností XINGWANG 1 s.r.o., netvrdil, že žalobce musel být jedinou osobou, která se na skladování zjištěných tabákových výrobků podílela. Je dokonce možné, že žalobce mohl být využit pro aktivity jiné osoby. Je však nutno zdůraznit, že toto vyplývá z trestněprávní roviny daného případu, v rovině daňové (tedy žalobcově věci) má žalovaný na základě opatřených důkazních prostředků, které podrobně popsal na straně 5-11 a dále na straně 18 a 19 napadeného rozhodnutí, najisto postaven pouze podíl žalobce na skladování předmětných tabákových výrobků, z čehož vyplývá jeho postavení plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních. Žalovanému oproti názoru žalobce nevyplýval na základě shromážděných důkazních prostředků žádný přímý vztah žalobcem označených osob ke skladování tabákových výrobků ve skladu pronajatém žalobcem ve Dvoře Králové nad Labem. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017-30, z něhož vyplývá, že *„Správce daně je dle § 99 odst. 1 daňového řádu vázán posouzením otázky, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci. Za takové rozhodnutí je třeba nepochybně považovat i pravomocné rozhodnutí soudu v trestním řízení o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014 – 204). Na druhou stranu 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 pouze za předpokladu, že je jeho daňová odpovědnost příslušnými orgány dostatečně prokázána.“*
38. Žalovaný upozornil, že na straně 7 a 8 napadeného rozhodnutí přesně označil důkazní prostředky (protokoly o ústním jednání, protokoly o výsledku osoby podezřelé, protokoly o výsledku svědka), které byly podkladem pro přehodnocení postavení žalobce z původního skladovatele na osobu podílející se na skladování ve smyslu druhé skutkové podstaty v ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) za středníkem zákona o spotřebních daních, přičemž dle žalovaného k tomuto přehodnocení přispělo i to, jak svou činnost ve vztahu ke skladovaným tabákovým výrobkům (bez ohledu na to, že tvrdí, že nevěděl, co skladuje) setrval popisoval sám žalobce, a to jak v daňovém řízení tak před orgány činnými v trestním řízení a před Krajským soudem v Hradci Králové.
39. Dále žalovaný zdůraznil, že se vůbec neztotožňuje s námitkou zpochybňující skutečnost, že se v posuzovaném případě jedná o předmět daně. Upozornil, že již sám správce daně na základě odebraných vzorků skladovaného tabáku nechal zpracovat analýzu pro účely daňového řízení a z výsledků těchto analýz vyplynulo, že se jedná o

řezaný tabák způsobilý ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování. S tímto závěrem byl žalobce seznámen v rámci sdělení ze dne 22. 1. 2016. Tímto sdělením správce daně vyrozuměl žalobce o důkazních prostředcích, ze kterých bude vycházet při stanovení spotřební daně z tabákových výrobků. Průběh místního šetření, v rámci kterého došlo k odběru vzorků předmětných tabákových výrobků, byl zaznamenán v úředním záznamu dne 6. 11. 2013. Pracovníci Celního úřadu se na místo dostavili na základě žádosti Policie České republiky o součinnost dle § 8 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu. Se všemi důkazními prostředky, tedy i s těmi, které správce daně obstaral bez součinnosti s žalobcem, byl žalobce předem seznámen.

40. Žalovaný trval na své právní kvalifikaci věci. Jakkoliv se snažil žalobce opakovaně tvrdit, že stavebně oddělenou část skladu přenechal (v rozporu s nájmní smlouvou s vlastníkem objektu DUHACOLOR, spol. s r.o.) k užívání jinému subjektu, jediná žalobcem předložená podnájmní smlouva se slovenským subjektem XINGWANG 1, s.r.o., byla prokazatelně vyvrácena a ohledně dalších osob, které měly skladovat tabákové výrobky ve skladu, který měl v pronájmu žalobce, neunesl žalobce důkazní břemeno. Žalobce tím, že potvrdil, že měl od skladu v rozhodné době nadále klíče, na základě pokynu skladu zpřístupňoval, naskladňoval a vyskladňoval zboží, za což inkasoval odměnu, se dle žalovaného jednoznačně podílel na tomto skladování, a to bez ohledu na to, že tvrdil, že neměl povědomost, o jaké zboží se jedná. V této souvislosti žalovaný poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu – rozsudek ze dne 26. 9. 2018, č. j. 10 Afs 45/2018-44.
41. Postavením skladovatele a osoby podílníka na tomto skladování, jak žalovaný dále uvedl, ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních se žalovaný podrobně zabýval v napadeném rozhodnutí na stranách 9-11. Vyměření daně osobě plátce podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů tzv. podílníkovi není na překážku, že daň není ze stejného důvodu nebo z důvodu uvedeného v hlavní skutkové podstatě vyměřena také jiné osobě. Právě s ohledem na rozsudek uvedený žalobcem v bodě 52 žaloby dospěl žalovaný na základě skutkových okolností žalobcova případu k závěru, že žalobce nebyl skladovatelem, nýbrž podílníkem na uvedeném skladování. Žalovaný dospěl k nepochybnému názoru, že žalobce skladování vybraných výrobků výslovně umožnil, byl si vědom, že jím pronajatý sklad bude někdo další užívat (bez ohledu na to, že ohledně osoby podnájemce mohl být uveden v omyl), a dále se popsány aktivními činnostmi na tomto skladování podílel. Skutečnost, že se nezajímal o to, k čemu má konkrétně sklad sloužit, může jít jedině k tíži jeho samotného a nikoliv k tíži správce daně. Dále žalovaný uvedl, že zmiňované ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je koncipován tak, aby umožnilo správci daně postihnout co nejvíce v úvahu připadajících subjektů, které v důsledku porušení zákona o spotřebních daních odpovídají za daň – stanou se plátcí daně. Zároveň však není vyloučeno, respektive nebrání to tomu, aby spotřební daň byla vyměřena jen některému z daného okruhu plátců, to platí i v případě samotného podílníka. Dle žalovaného není pravdou, že by byla daň žalobci vyměřena toliko na základě jeho nájmního poměru ke skladu. Žalovaný popsal zejména aktivní podíl žalobce na činnosti jiných osob a skutečnost, v jaké výši byla nakonec spotřební daň vyměřena, vůbec není závislá na tom, zda žalobce věděl či vědět měl, že mu v důsledku jeho jednáním může vzniknout daňová povinnost v řádu desítek milionů korun.

42. Dále žalovaný uvedl, že přichází-li v úvahu více plátců daně, pak v rovině nalézací nastupuje vyměření spotřební daně v plné výši každému jednotlivému plátcovi samostatným platebním výměrem. Podílnictví v tomto případě neznámá, že by osobě uvedené v § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních měla být vyměřena spotřební daň ve výši jeho určitým způsobem vyjádřeného podílu. Naopak odpovídá, a tudíž mu bude vyměřena, spotřební daň v plné výši jako kterémukoliv dalšímu plátcovi vyplynuvší ze zjištěných skutkových okolností případu. V rovině platební však zaplacení spotřební daně kterýmukoliv ze solidárních dlužníků zanikne povinnost platit tuto daň kterýmukoliv dalším ze solidárních dlužníků.
43. Žalovaný dále upozornil, že žalobce je podnikající fyzickou osobou zapsanou v živnostenském rejstříku, která v souvislosti s tím nese odpovídající podnikatelské riziko neznalosti a nevědomosti. Od takových osob se očekává jistá obezřetnost a tudíž zvažování, do jakých obchodních vztahů vstupují. Zákon o spotřebních daních na správci daně nevyžaduje, aby před vyměřením daně zkoumal, zda spotřební daň je pro žalobce přiměřená. Žalobce se snažil poukázat na to, že skutečným daňovým dlužníkem v posuzovaném případě je jiná osoba. Takové skutečnosti se však žalovanému zjistit nepodařily, neboť nevyplynuly ani ze skutkových zjištění správce daně, ani z dokazování.
44. K námitce uplynutí prekluzivní lhůty žalovaný uvedl, že setrvává na tom, jak tuto námitku vypořádal na straně 27 a 28 napadeného rozhodnutí. Při posuzování běhu prekluzivní lhůty vycházel žalovaný z toho, že tato lhůta, která počala běžet dne 27. 12. 2013 a uplynula by 27. 12. 2016, počala běžet v důsledku oznámení výzvy k podání daňového přiznání za zdaňovací období listopad 2013 ze dne 1. 10. 2015 znovu. Tato lhůta by uplynula dnem 1. 10. 2018. Jelikož však v posledních 12 měsících před jejím uplynutím bylo zahájeno řízení o dozorčím prostředku, a to ve smyslu § 123 odst. 2 daňového řádu vydáním rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 12. 1. 2018 ve znění opravného rozhodnutí ze dne 15. 1. 2018, prodloužila se lhůta pro stanovení daně o 1 rok, tedy do 1. 10. 2019. Žalovaný sice ve výčtu úkonů na straně 27 napadeného rozhodnutí uvedl i své rozhodnutí ze dne 31. 3. 2018, nicméně od jeho oznámení již neodvinul další prodloužení prekluzivní lhůty o další 1 rok do 1. 10. 2020. Rozhodnutí žalovaného o prohlášení nicotnosti prvního platebního výměru tak nepochybně není rozhodnutím o stanovení daně, nicméně rozhodnutím, které se stanovením daně souvisí. Z ustanovení § 148 odst. 3 písm. c) a d) daňového řádu ostatně vyplývá, že se zahájení řízení o dozorčím či mimořádném opravném prostředku muselo týkat výhradně rozhodnutí o stanovení daně.
45. K námitce oddlužení žalobce žalovaný poznamenal, že ještě před samotným podáním podnětu k nařízení přezkoumání rozhodnutí o prohlášení nicotnosti prvního platebního výměru dne 2. 11. 2007 prověřil žalobce také v insolvenčním rejstříku a za situace, kdy zjistil, že žalobci bylo usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 9. 2016 povoleno oddlužení, požádal správce daně o informaci, proč nebyla vysoká daňová pohledávka přihlášena do insolvenčního řízení. Jelikož však ustanovení § 243 odst. 1 daňového řádu připouští zahájení daňového řízení, jakož i pokračování v něm, neboť logicky nelze předem předvídat výsledek insolvenčního řízení, vedl žalovaný dále odvolací řízení, respektive podal také podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí, které mělo vliv na prvoinstanční rozhodnutí a dále po provedeném přezkoumání řízení zrušil v pořadí druhé vyměření daně a odvolací řízení o něm zastavil. Žalobce poukazoval na

to, že podle § 243 odst. 2 daňového řádu ukončením přezkumného jednání nabývá nepravomocné rozhodnutí v nalézacím řízení týkajícím se pohledávek, které nejsou pohledávkami za podstatou, právní moci. Zvláštní přezkumné jednání mělo podle žalobce proběhnout dne 21. 2. 2017 a až 9. 3. 2017 vydal správce daně v pořadí druhý platební výměr, jímž reagoval na skutečnost, že jeho předešlý platební výměr byl shledán nicotným. Žalovaný připustil, že pohledávku nepřihlášenou do insolvenčního řízení nelze nyní (po nabytí právní moci napadeného rozhodnutí) vymáhat, nicméně ani sám žalobce není schopen předvídat, jakým způsobem dopadne jeho oddlužení. Pravdou zároveň zůstává, že v době ukončení přezkumného jednání neexistovalo žádné ani pravomocné rozhodnutí o stanovení daně vůči žalobci, což byl také důvod, proč správce daně nepřihlásil pohledávku do insolvenčního řízení. Rozhodnutí, které prohlásilo nicotným prvoinstanční rozhodnutí, bylo vydáno dne 10. 6. 2016 a v pořadí druhý platební výměr byl vydán až dne 9. 3. 2017. To znamená, že žádné nepravomocné rozhodnutí správce daně ve věci vyměření daně žalobci neexistovalo ani v době přezkumného jednání dne 6. 12. 2016, ani v době zvláštního přezkumného jednání dne 21. 2. 2017. Žalovaný poznamenal, že žalobce zjevně zcela účelově ani jednou nezmnínil v odvolacím řízení skutečnost že, že se nachází v insolvenci, z čehož je zcela zřejmé, že toho chtěl až nyní v žalobě využít jako skutečnosti, které si měl být žalovaný vědom, očekáváje v důsledku toho nezákonnost jeho rozhodnutí.

III. Replika žalobce

46. Žalobce uvedl, že žalovaný ve svém písemném vyjádření k žalobě připustil, že řízení před správcem daně bylo zatíženo procesními vadami, zastává však názor, že tyto procesní vady byly dílem odstraněny v odvolacím řízení a dílem se neprojeví ve výsledné podobě rozhodnutí, a proto se jedná o vady nemající vliv na správnost žalobou napadeného rozhodnutí. S tímto hodnocením se žalobce neztotožnil. Daňové řízení bylo dle žalobce zatíženo hned dvěma okruhy procesních vad, které je nutno z hlediska jejich povahy považovat za zcela fatální a netolerovatelné. Za vadu tohoto typu považuje žalobce už samotnou skutečnost, že žalovaný v postavení odvolacího orgánu nejprve shledal nicotnost platebního výměru správce daně a poté, co nicotnost osvědčil svým rozhodnutím, a poté, co správce daně žalobci znovu vyměřil spotřební daň, řízení o odvolání proti tomuto druhému platebnímu výměru svůj původní názor přehodnotil a inicioval přezkum vlastního rozhodnutí, jímž vyslovil nicotnost předešlého platebního výměru. Takový postup žalovaného zcela devalvuje institut právní moci rozhodnutí, neboť je založen na předpokladu, že správce daně je oprávněn si své rozhodnutí jen tak rozmyslet. Takový závěr je ovšem neslučitelný s principem právní jistoty, na němž je vybudován materiální právní stát.
47. Obdobně významnou procesní vadou bylo dle žalobce rozhodování o právech a povinnostech žalobce mimo zákonem stanovený postup. Žalobce namítal, že dle daňového řádu není možné stanovit daň odchylně oproti daňovému přiznání jinak než stanoveným postupem, tj. na základě daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností. Žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí uvádí, že správce daně fakticky vedl postup k odstranění pochybností, ačkoli svůj postup takto nenazval. V replice pak žalovaný doplňuje, že žalobce neuvádí, jak konkrétně byl na svých právech zkrácen. Žalobce k tomu namítl, že je subjektivním procesním právem žalobce (a to dokonce právem základním), aby vůči němu správní orgán uplatňovaly svěřenou pravomoc stanoveným postupem. Žalobce má právo vědět, jaké řízení je proti němu

vedeno, jaká práva a povinnosti mu v tomto řízení náleží a jaké rozhodnutí je správní orgán v takovém řízení oprávněn vydat. V konkrétní rovině pak žalobce měl právo být seznámen s konkrétními pochybnostmi správce daně a také právo namítat, že s těmito konkrétními pochybnostmi seznámen nebyl. Správce daně namísto toho vedl se žalobcem neformální korespondenci, která v určité fázi dokonce měla povahu odstraňování vad podání. Žalobce je přesvědčen o tom, že žalovaný v postavení odvolacího orgánu nemůže přehlížet, pokud správce daně vůči žalobci postupoval zcela mimo rámec procesních forem a institutů a spokojit se s tím, že materiálně se žalobci dostalo možnosti se ke stanovisku správce daně vyjádřit. Pokud správce daně nepostupoval vůči žalobci stanoveným způsobem, nemůže jako zákonné obstát ani výsledné rozhodnutí správce daně, potažmo žalovaného.

48. Žalobce setrval na svém tvrzení, že nebyl a není osobou podílející se na skladování výrobků podléhajících spotřební dani. Správce daně i žalovaný v daňovém řízení postupovali ve flagrantním rozporu s ust. § 1 odst. 1 daňového řádu, dle kterého je cílem správy daní správné stanovení daně. Žalovaný se soustředil pouze na to, aby spotřební daň byla komukoli doměřena, a to bez zřetele na jeho vztah k výrobkům, které podléhají spotřební dani a z nichž patrně spotřební daň odvedena nebyla. Žalovaný oproti správci daně připustil, že žalobce není osobou skladující výrobky spotřební dani, tvrdí však, že se na skladování výrobků podílel. Tento závěr je, zjednodušeně řečeno, založen na tom, že výrobky podléhající spotřební dani byly fyzicky umístěny v prostoru (skladu), k němuž měl žalobce kvalifikovaný vztah (byl nájemcem skladu), přičemž současně nebyly identifikovány osoby, které by k zadržným výrobkům měly bližší vztah. Tvrzení žalobce, že sklad dále podnájal společnosti XINGWANG 1, s.r.o., za kterou jednal muž, jenž byl žalobci představen jako J., s nímž kontakt žalobci zprostředkoval P. K., jeden z obžalovaných v trestní věci zjevně související s věcí projednávanou, vzal žalovaný za neprokázané, a to pouze proto, že společnost XINGWANG 1, s.r.o. uzavření nájemní smlouvy popřela.
49. Žalobce znovu konstatoval, ve shodě s podanou žalobou, že správce daně ani žalovaný nevyvinuli sebemenší snahu zjistit osobu, která výrobky podléhající spotřební dani skladovala, tj. primárně vlastníka zboží, a to i přesto, že samotný žalobce uplatnil vlastní důkazní návrhy v této věci (mimo jiné šlo o výslech svědka K.). Žalovaný rovněž žádným způsobem nerefletoval výsledky trestního řízení.
50. Žalobce proto konstatoval, že rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové, č.j. 1 T 8/2015-11001 byl obžalovaný P. K. společně s dalšími obžalovanými shledán vinným ze zvláště závažného zločinu krácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Z popisu skutku uvedeného ve výrokové části označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové vyplývá, že výrobky podléhající spotřební dani zadržené v hale, jímž byl žalobce nájemcem, byly skladovány pachateli, kteří za své jednání byli pravomocně odsouzeni. Jak totiž vyplývá z popisku skutku (s. 5 odsuzujícího rozsudku) R. K., P. K. a L. H. též za společnosti L.T.B.C., spol. s r.o. a BSB 1881, spol. s r.o. zajistili „nejméně ke dni 5. 11. 2013 v budově čp. 2912 nacházející se v areálu zemědělských budov v ulici Krkonošská ve Dvoře Králové nad Labem, majitele společnosti DUHACOLOR spol. s r.o., kterou měl pronajatou M. Z., skladování celkem 15 164 kg řezaného tabáku v kartonových krabicích a 3 500 kg řezaného tabáku v baleních Golden Virginia po 50 g neoznačených platnou tabákovou nálepkou...“ V popisu skutku je uvedeno, jakým způsobem byly výrobky naskladněny, a že sklady pro pachatele trestné činnosti zajistil

P. K.. Tyto závěry Krajského soudu v Hradci Králové byly posléze aprobovány rozsudkem Vrchního soudu v Praze 3 To 1/2020. K odvolání obžalovaných byl uvedený rozsudek zčásti zrušen a nahrazen odsuzujícím rozsudkem Vrchního soudu v Praze, ovšem závěry krajského soudu dotýkající se projednávané věci zůstaly zásahem odvolacího soudu nedotčeny.

51. Z odůvodnění označeného rozsudku zcela jednoznačně dle žalobce vyplývá, kdo výrobky podléhající spotřební dani skladoval. Žalobce touto osobou nebyl a nebyla zjištěna jediná skutečnost, že by žalobce byť jen náznakem věděl, že se jedná o nezdaněný tabák. V této souvislosti žalobce znovu odkázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudek č.j. 7 Afs 273/2018-33 ze dne 6. 9. 2018, kde Nejvyšší správní soud (v odst. 53) uvádí: „*Nejvyšší správní soud při výkladu tohoto ustanovení ve své judikatuře konstantně zdůrazňuje potřebu hledat osobu s nejužším vztahem k vybraným výrobkům...*“ Vzhledem k tomu, že osoby s nejužším myslitelným vztahem k vybraným výrobkům byly nalezeny, usvědčeny a pravomocně potrestány a vzhledem k tomu, že nic nenasvědčuje tomu, že by se žalobce jakkoli podílel na jejich trestné činnosti, nelze žalobce považovat za osobu podílející se na skladování těchto výrobků.
52. Současně byla dle žalobce nepřímou prokázána jeho tvrzení, který od samého počátku uváděl, že část skladu dále pronajal přičemž o nájmu jednal s mužem, kontakt, s nímž zprostředkoval P. K.. Zda společnost XINGWANG 1, s.r.o., která byla žalobci představena jako nájemce, o svém zapojení věděla, či nikoli, je z hlediska postavení žalobce bezvýznamné. Podstatné je to, že žalobce neměl k výrobkům umístěným ve skladu, jehož byl nájemcem, žádný vztah, výrobky podléhající spotřební dani neskladoval a ani se na jejich skladování nepodílel.
53. Žalobce se nemohl ztotožnit ani s úvahou žalovaného vyjádřenou na s. 10 repliky žalovaného, kde žalovaný uvádí, že žalobce byl podnikatelem, a proto se od něho v obchodních vztazích očekávala jistá obezřetnost spočívající v tom, aby se zajímal, do jakých obchodních vztahů vstupují, co bude jejich předmětem a k čemu budou používány takovým podnikatelem poskytnuté prostředky (prostory). Žalobce tuto úvahu vnímal jako výraz naprosté neúcty žalovaného k ústavně zaručeným základním právům žalobce. Žalobce jako osoba samostatně výdělečně činná a tedy drobný podnikatel nikdy nepřišel do styku s problematikou spotřebních daní, a proto nemohl ani předpokládat, že by jeho neznalost mohla pro něj mít takové následky. Takovou interpretace ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních považoval žalobce za naprosto nepřijatelnou a porušující princip právní jistoty, zákonnosti správy daní (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod) a právo na ochranu legitimních očekávání. Uvedená práva jsou chráněna nejen Listinou základních práv a svobod, ale též Listinou základních práv Evropské unie, kterou byl žalovaný při svém rozhodování rovněž vázán. I kdyby žalobce, jak dále uvedl, připustil legitimitu účelu, který má být ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních sledován, je naprosto nezpochybitelné, že naplňování tohoto účelu musí být v souladu se zásadou proporcionality a tedy musí respektovat práva osob, které jednájí v dobré víře.
54. Žalobce navrhl, aby soud při ústním jednání jako důkaz provedl rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č.j. 1 T 8/2015-11001 a rozsudek Vrchního soudu v Praze č.j. 3 To 1/2020.

IV. Vyjádření žalovaného k replice žalobce

55. Žalovaný uvedl, že z obsahu žalobcova vyjádření a návrhu je zřejmé, že žalobce se poukazem na prvostupňový rozsudek v trestní věci č.j. 1 T 8/2015 snaží doložit, že on není osobou, které měla být vyměřena spotřební daň jako plátcí daně (podílníku) podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních z titulu skladování řezaného tabáku minimálně dne 5. 11. 2013 ve skladu na adrese Krkonošská, Dvůr Králové nad Labem. Žalovaný trval na daňové odpovědnosti žalobce. Důvody, pro které byl shledán odpovědným z podílení se na skladování vybraných výrobků, jsou přesvědčivě argumentovány žalobou napadeným rozhodnutím. Na zde hodnocených skutečnostech (skutkových okolnostech) nemůže ničeho změnit žádný trestní rozsudek, ostatně správní judikatura opakovaně dovodila odlišnost cílů trestního i daňového řízení. Nicméně některé skutkové okolnosti lze pochopitelně zjišťovat v daňovém i trestním řízení souběžně, či některá skutková zjištění lze z trestního řízení přebírat do řízení daňového, a pak se pochopitelně tyto zjištěné dílčí skutečnosti mohou překrývat. Sám rozsudek trestního soudu shrnující učiněná skutková zjištění v trestním řízení potom může představovat potvrzení některých dílčích závěrů učiněných v daňovém řízení. Žalovaný upozornil na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 18. 6. 2020, č.j. 3 To 1/2020, z kterého je patrna právě ona účast – podílení se žalobce na skladování předmětného řezaného tabáku, který se stal předmětem trestné činnosti pravomocně odsouzených osob za zločin kráčení daně, poplatku a jiné povinné platby, a to bez ohledu na to, že v trestní věci nebyla činnost žalobce považována za vědomé (úmyslné) trestněprávně relevantní účastenství. I rozsudky trestních soudů tedy ve skutečnosti představují potvrzení relevantních skutkových zjištění v předmětné daňové věci – žalobce obstaral/poskytl skladovací prostory pro obžalovaného K. a tímto i dalšími souvisejícími činnostmi se podílel na skladování řezaného tabáku, a proto se stal plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních, jak žalovaný popsal v napadeném rozhodnutí.
56. K žalobcem namítaným procesním vadám odkázal žalovaný na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 2. 10. 2019, č. j. 6 Af 25/2018 – 40, který je výsledkem soudního řízení, jež se týkalo potvrzení zrušení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti platebního výměru v přezkumném řízení. Upozornil přitom na závěr tohoto soudu, dle něhož *„žalobce jako daňový subjekt nemá žádné právo na to, aby rozhodnutí, které bylo shledáno nezákonným, mělo nadále své právní účinky a nebylo je možné zrušit.“*
57. Dále žalovaný uvedl, že za použití gramatického výkladu není pochyb o tom, že § 4 zákona o spotřebních daních upravuje osoby plátců spotřební daně v konkrétních situacích, přičemž podle jeho odst. 1 písm. f) těmito plátcí jsou jak osoba, která skladuje nezdaněné vybrané výrobky, tak 2 i osoba, která se na tomto skladování podílela. Není pochyb ani o tom, že v § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních jsou ve větě před i za středníkem dvě rovnocenné a na sobě nezávislé skupiny plátců spotřební daně, čemuž ostatně svědčí už návětí § 4 zákona o spotřebních daních. Toto ustanovení představuje promítnutí Směrnice 2008/118/ES (dále jen „Směrnice“) a žalovaný již ve svém vyjádření ke kasační stížnosti žalobce odkazoval na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 20. 5. 2021, č. j. 54 Af 10/2019-71. Ačkoliv směrnice 2008/118/ES *„osobu povinnou ke vzniklé daňové povinnosti“ blíže nevynezuje, z důvodové zprávy k zákonu č. 59/2010 Sb. je zřejmé, že český zákonodárce tímto pojmem rozumí plátce daně ve smyslu § 4 zákona o spotřebních daních (...).“* Jakékoli případné zbylé pochyby o interpretaci § 4

odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních tak odstraňuje Směrnice a potvrzující eurokonformní výklad jejich dotčených ustanovení v kombinaci s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 168/2021-39 a aktuálním rozsudkem SDEU ve věci C-279/19.

V. Vyjádření žalobce

58. Žalobce uvedl, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu 1 Afs 168/2021 lze dle žalobce vyvodit dva dílčí závěry: i) vnitrostátní orgány jsou povinny vykládat vnitrostátní právní předpisy eurokonformním způsobem a ii) solidární odpovědnost za spotřební daň se uplatní již v rovině nalézací. Vůči povinnosti eurokonformního výkladu v obecné rovině ovšem žalobce nic nenamítá. Odpověď na druhou dílčí otázku pak sice relevantní je, avšak nikoli pro vypořádání žalobního bodu, který zůstal v předešlém rozsudku zdejšího soudu opomenut. Žalobce na své žalobní argumentaci trvá, když uvádí, že závěr o protiústavnosti části ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních není v rozporu s právem EU, a to ani při zohlednění rozsudku ve věci C-279/19. Skutkový základ, na němž je toto rozhodnutí založeno, totiž výslovně předpokládá i) fyzické držení zboží podléhající spotřební dani dotyčnou osobou a ii) vědomost této osoby, že jde o zboží podléhající spotřební dani (bod 20 cit. rozsudku). Z odůvodnění tohoto rozsudku je zřejmé, že SDEU reaguje na situaci, kdy dotyčná osoba zboží fyzicky drží. Z rozsudku dále plyne, že stěžejním důvodem širokého vymezení kategorie osob povinných přiznat a zaplatit spotřební daň je ochrana proti riziku, že nebude identifikována žádná osoba odpovědná za zaplacení spotřební daně, neboť dotyčná osoba neoznačí žádnou jinou osobu jako osobu odpovědnou za zaplacení daně, což byl případ řešený Soudním dvorem EU (srov. zejm. bod 37 stanoviska generálního advokáta). Jak ovšem vyplývá z obsahu správního spisu, žalobce zboží fyzicky nedržel a žalobce neměl povědomost, že v jím pronajatém objektu je uloženo zboží podléhající spotřební dani. Žalobce dokonce v dobré víře označil nejen konkrétní osobu, se kterou jednal (byť se ji nakonec nepodařilo ztotožnit), ale též další osoby, které se zbožím prokazatelně měly co do činění, přičemž dokonce opakovaně (a neúspěšně) navrhoval výslech svědka K.. Správce daně tedy znal osobu s těsnějším vztahem ke zboží než žalobce, z čehož sám žalovaný vyvodil, že žalobce zboží neskladoval, nýbrž se na něm jen podílel. Dle žalobce tak rozsudek SDEU C-279/19, kterého se žalovaný dovolává, nejenže nevyvrací námitku protiústavnosti ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, ale dokonce vede k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí je neslučitelné s právem EU, neboť za zaplacení spotřební daně činí odpovědným žalobce, který předmětné zboží nedržel. Nadto dezinterpretací závěrů tohoto rozsudku SDEU žalovaný porušuje zásadu proporcionality, která je základní zásadou práva Evropské unie. Dle žalobce tak jediným výkladem, který je slučitelným s právem Evropské unie, tak je výklad prezentovaný v konstantní judikatuře Nejvyššího správního soudu (na níž odkazuje Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku) založený na subsidiaritě při určování osob se vztahem k výrobkům podléhajícím spotřební dani. Požadavky proporcionality nejsou naplněny hned ze tří důvodů. Dle žalobce není přiměřené, je-li solidární odpovědnost vůči žalobci uplatňována i v situaci, kdy byly známy osoby, které zboží skladovaly. Není přiměřené, aby tato odpovědnost byla vůči žalobci uplatňována bez zřetele ke skutečnosti, že žalobce (na rozdíl od osob vystupujících ve věcech posuzovaných Nejvyšším správním soudem a Soudním dvorem EU, cit. výše)

vůbec neměl ponětí. Stejně tak není přiměřené, může-li si správce daně zcela libovolně a bez jakýchkoli omezení vybrat, od koho spotřební daň vybere.

Ústavně konformní výklad

59. V této souvislosti považoval žalobce za klíčovou především interpretaci slova podílejší se, neboť právě ono podílení se na skladování zakládá solidární odpovědnost za spotřební daň. Dle žalobce přitom není důvod neuplatňovat obdobná měřítká, jaká Nejvyšší správní soud uplatňuje na určení osoby, která výrobky podléhající spotřební dani skladuje. I v tomto případě je stěžejní, zda správce daně zná jinou osobou s těsnějším vztahem k těmto výrobkům. Dle přesvědčení žalobce je i v tomto případě nutno uplatnit ust. čl. 4 Listiny základních práv a svobod, dle něhož omezení základních práv nemohou být uplatňována k jiným účelům, než pro které byla stanovena. Účelem je umožnit správci daně přístup k informacím a důkazům, na jejichž základě správce daně bude moci dohledat skutečného plátce spotřební daně. Ten byl správci daně znám, avšak bez jakéhokoli vysvětlení správce daně i žalovaný zcela svévolně vymáhají spotřební daň po žalobci.

Protiústavnost závěrů žalovaného

60. Ze shora uvedeného dle žalobce vyplývá, že i kdyby se soud neztotožnil se závěrem, že protiústavní je samotné ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních tím, že správci daně svěřuje pravomoc vybrat si svého dlužníka, aniž by k tomu existovaly legitimní a dostatečně silné důvody, je nutno za protiústavní považovat způsob, jakým žalovaný a správce daně svou pravomoc uplatnili. Jak totiž vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, na kterou Nejvyšší správní soud odkazuje ve svém zrušujícím rozsudku, tak z judikatury Soudního dvora EU, které se dovolává žalovaný, široké vymezení kategorie osob odpovědných za přiznání a zaplacení spotřební daně sleduje konkrétní účel, jímž je ochrana výběru spotřební daně před rizikem, že osoba, u níž budou výrobky podléhající spotřební dani zadrženy, neoznačí jinou osobu, takže v konečném důsledku nebude možné skutečného daňového dlužníka identifikovat. Tato situace ovšem v daném případě nenastala, neboť žalobce výrobky podléhající spotřební dani nadržel, ani s nimi žádným způsobem nenakládal. Současně žalobce identifikoval konkrétní osoby, které k výrobkům měly těsnější vztah než on, tyto osoby byly správci daně známy a dokonce byly odsouzeny za krácení daně v souvislosti se skladováním právě těch výrobků, jejichž skladování správce daně přičítal žalobci.

VI. Ústní jednání

61. Při nařízeném jednání dne 14. 4. 2021 zástupce žalobce odkázal na písemné vyhotovení žaloby. Uvedl, že případ je v mnoha ohledech výjimečný. Ve skutkové rovině není sporu, že žalobce si pronajal určité skladové prostory od právnické osoby. V řízení však nebylo vyjasněno, kdo vlastně tabákové výrobky v tomto prostoru skladoval. Žalobci přitom nebyl v trestním řízení za skladování tabákových výrobků obviněn. Zástupce vyslovil nesouhlas s názorem žalovaného, který výslech svědka K. odmítl. Připomenul, že v trestním řízení se podařilo identifikovat osoby, které byly za neodvedení daně sankcionovány. Považoval za vyloučené, že žalobce by mohl být osobou, která vybrané výrobky skladovala.

62. Dále upozornil na procesní vady řízení, které měly vliv na výsledek vyměřovacího řízení. Správce daně si v úvodu nevyjasnil, zda daň má být vyměřena na základě

dokazování, či podle pomůcek. Podrobně nastínil postup žalovaného, který již byl shrnut v podané žalobě.

63. Pověřená pracovnice žalovaného při nařízeném jednání odkázala na vyjádření k podané žalobě a odůvodnění napadeného rozhodnutí. Vysvětlila, že žalovaný v odvolacím řízení změnil pozici žalobce v tomto daňovém řízení ze skladovatele na podílníka. Dále připomenula rozdíl mezi trestním a daňovým řízením. Pokud žalobce nebyl shledán vinným v řízení trestním, neznamená to automaticky, že mu nemůže být stanovena v souvislosti s jeho jednáním povinnost daňová. Vyslovila přesvědčení, že ke zkrácení práv žalobce nedošlo, neboť žalovaný dostal všem povinnostem stanoveným daňovým řádem. K výslechu svědka K. uvedla, že tento výslech by nemohl na postavení žalobce nic změnit, neboť podíl žalobce na skladování tabákových výrobků byl prokázán nesporně.
64. Při nařízeném jednání provedl soud důkaz rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové č.j. 1 T 8/2015-11001 a rozsudkem Vrchního soudu v Praze č.j. 3 To 1/2020. Vyplývalo z nich, že žalobce vystupoval v daném trestním řízení pouze v roli svědka.
65. Při dalším nařízeném jednání konaném dne 8. 2. 2023 zástupce žalobce v plném rozsahu odkázal na svá písemná podání, zejména na podání ze dne 30. 1. 2023. Uvedl, že rozhodnutí SDEU, na které žalovaný odkazuje, není v rozporu s žalobní argumentací. Zdůraznil, že je třeba věnovat pozornost jednotlivým detailům tohoto ustanovení. K otázce posouzení ústavnosti ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních poukázal na detaily, které je nutno brát při posouzení ústavnosti v úvahu otázka vztahu žalobce k předmětu daně. SDEU konstatoval určitý vztah držení předmětu daně, přičemž tato skutečnost není reflektována v dosavadním výkladu tuzemské právní úpravy a nebyla naplněna ani v posuzovaném případě. Primárně je nutno nalézt ústavně konformní výklad v kontextu těchto rozhodnutí a rozhodných skutečností, kdy ústavně konformní výklad lze nalézt právě interpretací pojmu „podílí se“ nebo najít jakýkoliv vztah k daným výrobkům - předmětu daně. Bude volbou správce daně, na kom bude vymáhat, když zná subjekt, který má těsnější vztah a žalobce takový subjekt označil. Vyslovil přesvědčení, že ustanovení za středníkem je protiústavní. Zdůraznil, že žalobce nevěděl o všech pohybech zboží, jediné co bylo prokázáno, byla určitá fyzická manipulace s určitou částí zboží a přitom žalobce neměl vědomost o tom, o jaké zboží se jedná. Pověřený pracovník žalovaného uvedl, že ani jeden argument žalobce není správný. Dané ustanovení je implementací Směrnice písm. b) čl. 8 – osoba, která se na držení zboží podílela. Takže dle žalovaného je vztah dán tím, že se těmi všemi svými jednáními žalobce se bezesporu podílel. Pokud žalobce zajistil skladové prostory, měl povědomí o pohybech tohoto zboží, podílel se na skladování, zamykání prostor apod., je nesporné, že se držení účastnil. Na to myslí ustanovení za středníkem v § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Zástupce se vůči tomuto tvrzení ohradil, že žalobce nevěděl o všem, co se v pronajímaných prostorách dělo, byla prokázána pouhá fyzická manipulace s určitou částí zboží.

VII. Posouzení věci krajským soudem

66. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a po prostudování obsahu ze správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Tento rozsudek

byl následně na základě kasační stížnosti podané žalobcem zrušen Nejvyšším správním soudem – rozsudek ze dne 1. 9. 2022, č.j. 9 Afs 114/2021 – 61, v němž bylo konstatováno, že se zdejší soud nevypořádal s žalobní námitkou obsaženou v části VII. žaloby, v níž žalobce namítal, že část ustanovení § 4 odst. 1 písm. f), za středníkem, zákona o spotřebních daních, je protiústavní, neboť odporuje čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

67. Postup správce daně a žalovaného hodnotil krajský soud jednak z pohledu zákona o spotřebních daních a dále rovněž z pohledu judikatury Nejvyššího správního soudu dotýkající se obdobné problematiky.
68. Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních „Plátcem je právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela“.
69. Mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že u tabákových výrobků nebylo prokázáno, že by se jednalo o vybrané výrobky zdaněné či pro osobní spotřebu, anebo že byly oprávněně nabyty bez daně. Spor byl veden o posouzení, zda lze na základě zjištěného skutkového stavu dospět k závěru, že žalobce je plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, tedy zda bylo zjištěno, že žalobce tabákové výrobky ve smyslu citovaného ustanovení skladoval nebo se na skladování a dopravě podílel.
70. Hodnocením skutkových okolností projednávané věci dospěl krajský soud ve shodě s názorem žalovaného k závěru, že žalobce je ve smyslu zákona o spotřebních daních osobou, která se na skladování nebo dopravě nezdaněných tabákových výrobků podílela. Tím ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. f) této právní úpravy odpovídá za tuto daň společně a nerozdílně.

VII/1 Námitka neúplně zjištěného skutkového stavu a vyloučení účasti žalobce na důkazním řízení

71. K této námitce krajský soud z průběhu daňového řízení zjistil, že dne 5. 11. 2013 se v souvislosti s probíhajícím trestním řízením uskutečnila prohlídka nebytových prostor v budově čp. 2912 na ul. Krkonošská ve Dvoře Králové nad Labem. Jednalo se o prostory, které užíval žalobce na základě nájemní smlouvy uzavřené s pronajímatelem (společností DUHACOLOR spol. s r.o.). Při prohlídce bylo nalezeno a následně zajištěno větší množství tabáku (celkem 18.656 kg) ve volném daňovém oběhu. V návaznosti na to ještě téhož dne proto pracovníci celního úřadu provedli místní šetření, jehož předmětem byl odběr vzorků z nalezeného zboží. Tyto odběry prokázaly, že se v případě zajištěného zboží jedná o řezaný tabák, který je vybraným výrobkem, a tudíž podléhá spotřební dani z tabákových výrobků. Celní úřad v rámci vyhledávací činnosti zahájil úkony, jejichž cílem bylo zjistit, kdo uvedený řezaný tabák skladoval, a komu v této souvislosti vznikla za příslušné zdaňovací období povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň z tabákových výrobků. Součinností s Policií České republiky vyšlo následně najevo, že žalobce coby pronajímatel měl skladový prostor dále pronajmout slovenské společnosti XINGWANG 1, s.r.o. (nájemce). Tento subjekt však popřel, že

by uvedenou nájemní smlouvu vůbec uzavřel, uvedl, že žalobce nezná a v České republice žádné aktivity nevykonává.

72. Na základě těchto zjištění vydal celní úřad dne 30. 9. 2015 výzvu k podání daňového tvrzení ke spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2013. V reakci na tuto výzvu žalobce uvedl, že plátcem spotřební daně není, protože předmětný tabák neskladoval, a navrhl celnímu úřadu, aby předpokládal spotřební daň ve výši 0 Kč. Celní úřad žalobci před vydáním rozhodnutí ve věci sdělil, z jakých důkazních prostředků bude při posuzování věci vycházet. Následně vydal dne 22. 2. 2016 platební výměr a žalobci vyměřil spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2013 ve výši 30 502 560 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, na základě něhož žalovaný konstatoval nicotnost tohoto výměru (viz rozhodnutí č.j. 18041-4/2016-900000-304.3 ze dne 10. 6. 2016). Následně činil celní úřad v řízení další procesní kroky, včetně toho, že se obrátil na policejní orgán s žádostí o poskytnutí konkrétních informací z trestního řízení. Rovněž žalobce se k věci opakovaně vyjadřoval a navrhoval důkazy. Po zhodnocení podkladů ve věci dospěl celní úřad opětovně k závěru, že žalobci svědčí postavení plátce spotřební daně z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2013, a proto vydal dne 9. 3. 2017 platební výměr č. 2/550301/17 (dále jen „platební výměr II“), proti kterému se žalobce opět odvolal (dále jen „odvolání II“). Celní úřad toto odvolání postoupil k vyřízení odvolacímu orgánu, který v rámci odvolacího řízení nahlédl do trestního spisu, doplnil vybrané podklady z trestního spisu a umožnil žalobci vyjádřit své stanovisko k věci a ten navrhl další doplnění dokazování.
73. Žalobce opětovně popíral své postavení skladovatele nalezeného tabáku jako plátce spotřební daně z tabákových výrobků, když např. v rámci ústního jednání dne 19. 2. 2014 přišel s další verzí podnájmu skladovacích prostor na adrese Krkonošská osobě, kterou nebyl schopen blíže identifikovat a která tam podle tvrzení žalobce tabákové výrobky skladovala. I tato okolnost svědčila tomu, že žalobce měl na základě nájemní smlouvy kvalifikovaný vztah k prostoru, kde byly vybrané výrobky nalezeny a rovněž tak kvalifikovaný vztah k vybraným výrobkům. O jaké zboží se konkrétně jedná, se nikdy nezajímal, prováděl však jeho nakládku a vykládku, za což byl finančně odměňován. V rámci dokumentace o průběhu nakládky a vykládky tabákových výrobků ve skladu na adrese Krkonošská žalobce uvedl, že si nikdy nevšiml výrobní značky ani RZ vozidel dopravujících tabákové výrobky a nebyl schopen uvést ani národnost řidičů, přestože s nimi v rámci manipulace s tabákovými výrobky musel komunikovat. Z toho žalovaný důvodně dovedl, že žalobce vedle zajištění nájmu skladovacího prostoru určité dílčí činnosti vůči uskladněnému zboží prováděl.
74. Krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že na základě všech důkazních prostředků opatřených jak v daňovém tak i trestním řízení, zejména na základě výpovědí žalobce učiněných v rámci těchto řízení, lze učinit nepochybný závěr, že žalobce lze označit za osobu, která se na skladování tabákových výrobků podílela. Ze shora uvedených skutkových okolností totiž nepochybně vyplývá, že žalobce sklad ve Dvoře Králové nad Labem, v němž byly tabákové výrobky zjištěny, pronajal a také pomáhal obhospodařovat. Dále žalobce ve výpovědích uvedl, že se zbožím manipuloval, podílel se na vyskladňování nákladního auta, následně sklad zpřístupňoval a za podíl na nakládce a vykládce zboží inkasoval odměnu. Tento závěr nemůže vyvrátit ani další tvrzení žalobce, že se blíže nezajímal o to, o jaké zboží se jedná, staral se pouze o

nakládku a vykládku a za každou jednotlivou odvedenou práci dostával finanční odměnu. Je zřejmé, že žalobce pro P. K. zajistil 2 sklady, když jeden z nich byl právě na shora zmiňované adrese ve Dvoře Králové nad Labem, a ten následně nabídl jiné osobě. Krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že žalobce uzavřel nájemní smlouvu na skladovací prostory na předmětné adrese, tedy předmětný sklad zajistil, tyto skladovací prostory nabídl jiné osobě k uskladnění zboží a pomáhal s jejich obhospodařováním a dále že zboží za úplatu přímo naskladňoval a vyskladňoval, měl tedy povědomí o pohybu zboží a osob v tomto prostoru. Takto nastolený důkazní stav, který byl správcem daně dostatečným způsobem zjištěn, nepochybně svědčí o podílu žalobce na skladování vybraných výrobků ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

75. Krajský soud zcela přisvědčil názoru žalovaného, že takto nastavené skutkové okolnosti nemůže změnit trestní rozsudek dotýkající se předmětného plnění. Odlišnost cílů trestního i daňového řízení byla již navíc správními soudy opakovaně judikována. Navzdory tomu však není v některých případech vyloučeno, že skutková zjištění je možné z trestního řízení přebírat i do řízení daňového. Sám rozsudek trestního soudu shrnující učiněná skutková zjištění v trestním řízení potom může představovat potvrzení některých dílčích závěrů učiněných v daňovém řízení. Lze tak souhlasit s názorem žalovaného, který upozornil na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 18. 6. 2020, č.j. 3 To 1/2020, z něhož je patrné podílení žalobce na skladování tabákových výrobků. Potvrdil tak skutečnost, že žalobce obstaral a poskytl skladovací prostory pro obžalovaného P. K. a tímto i dalšími souvisejícími činnostmi se podílel na skladování řezaného tabáku, a proto se stal plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních, jak žalovaný popsal v napadeném rozhodnutí. Za této situace nelze správci daně ani žalovanému vytýkat, že neprovedl výslech svědka P. K. v daňovém řízení. Je totiž zřejmé, že závěry daňových orgánů byly dostatečně důkazně podloženy a výslech navrhovaného svědka by již nemohl do tohoto řízení vnést jiný pohled.

VII/2 Námitka nesprávné právní kvalifikace

76. Krajský soud se rovněž ztotožnil s názorem žalovaného obsaženým v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že v posuzovaném případě není rozhodné, zda vyměřovací řízení ke spotřební dani je vedeno i s jinými plátcem daně. Zmiňované ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů totiž v poslední větě upravuje solidaritu dlužníků, tedy zásadu, dle níž daná spotřební daň může být v celé výši vyměřena každému z nich. Na této situace nemůže nic změnit ani skutečnost, že žalobce nebyl v této věci v rámci trestního řízení obviněn ani obžalován.
77. Krajský soud dále konstatuje, že žalobce opětovně poukazoval na trestní řízení vedené pod sp. zn. 1 T 8/2015 u Krajského soudu v Hradci Králové také v souvislosti s nálezem tabákových výrobků ve skladu na adrese Krkonošská, Dvůr Králové nad Labem, které je však vedeno vůči jiným osobám, s tím, že žalobce jako obviněný (obžalovaný) v těchto řízeních nevystupuje. Proto žalovaný dne 12. 6. 2017 nahlédl do trestního spisu sp. zn. 1 T 8/2015 u Krajského soudu v Hradci Králové za účelem doplnění skutkových zjištění ohledně žalobcova postavení coby plátce spotřební daně z tabákových výrobků.
78. Z obsahu trestního spisu a z obžaloby žalovaný zjistil, že žalobce v postavení svědka v trestním řízení vypověděl, že pro svého známého, obviněného K., obstaral na základě

jeho žádosti dva sklady. Jeden sklad se nacházel v obci Výšinka u Dvora Králové nad Labem, kam se přibližně od konce roku 2012 naváželo zboží, návozy byly nepravdělné, navážela je dle žalobce snad nějaká slovenská společnost. Zboží skládal z vozidel buď žalobce, nebo sám řidič. Od skladu měl klíče jak žalobce, tak firma, která navážela zboží. Vyskladnění probíhalo tak, že žalobce dostal zprávu na telefon, odemkl sklad a pomocí vysokozdvizného vozíku naložil kamion podle pokynů týkajících se zboží v uvedené zprávě. Obdobným způsobem – formou sms – dostal žalobce pokyn, že se sklad má přestěhovat do objektu na adrese Krkonošská, Dvůr Králové nad Labem, který užíval sám a nabídl jej osobě bez bližší identifikace (J.), o které hovořil před správcem daně v rámci ústního jednání dne 19. 2. 2014, což dále svědčilo dle názoru žalovaného existenci účinné nájemní smlouvy žalobce v rozhodné době (a kvalifikovanému vztahu odvolatele k danému prostoru). Sklad se podle žalobce začal zavážet asi od října 2013 stejným zbožím jako v předchozím případě, kdy závozy prováděla především česká vozidla a pro zboží si přijížděla většinou vozidla polská (podle RZ).

79. Krajský soud hodnocením takto nastavených skutkových okolností konstatuje, že nepochybně svědčí o tom, že žalobce měl a musel mít povědomí o pohybech zboží ve skladu, jenž měl pronajatý a kde došlo ke zjištění předmětných vybraných výrobků.
80. Dále je z průběhu daňového řízení zřejmé, že žalobce obstaral pro obviněného P. K. dva sklady, vnitřní prostory obou skladů podle pokynů rozdělil sádrokartonem na dvě části tak, aby byl oddělen prostor, kde měl uskladněn svůj stavební materiál, od prostoru, kde měl mít uskladněno své zboží třetí subjekt. Oba sklady měla mít na starosti jistá osoba, kterou žalobce znal pod jménem J., se kterou ho seznámil počátkem roku 2013 obviněný K. Sklad ve Dvoře Králové nad Labem se podle žalobcovy výpovědi začal zavážet zbožím přibližně v říjnu 2013, kdy obdržel zprávu o tom, že se má přestěhovat zboží ze skladu ve Výšince. Žalobce uvedl, že sklady byly zaváženy zbožím, krabicemi o hmotnosti přibližně 50 až 70 kg, které byly následně odváženy kamiony převážně polské imatrikulace. Dále vypovídal, že měl k oběma skladům přístup, měl od nich klíče a do skladů docházel na základě obdržené informace o tom, že bude potřeba, aby žalobce pomohl zboží naložit nebo vyložit. Žalobce se podle svého tvrzení blíže nezajímal o to, o jaké zboží se jedná, staral se pouze o nakládku a vykládku a za každou jednotlivou odvedenou práci dostával finanční odměnu, kterou mu vyplácel J..
81. Lze totiž přisvědčit názoru žalovaného, že na základě všech důkazních prostředků opatřených jak v daňovém tak i trestním řízení, zejména na základě výpovědi žalobce učiněných v rámci těchto řízení, lze učinit nepochybný závěr, že žalobce lze označit za osobu, která se na skladování tabákových výrobků podílela. Ze shora uvedených skutkových okolností nepochybně vyplývá, že žalobce sklad ve Dvoře Králové nad Labem, v němž byly tabákové výrobky zjištěny, pronajal a také pomáhal obhospodařovat. Dále žalobce ve výpovědích uvedl, že se zbožím manipuloval, podílel se na vyskladňování nákladního auta, následně sklad zpřístupňoval a za podíl na nakládce a vykládce zboží inkasoval odměnu. Tento závěr nemůže vyvrátit ani další tvrzení žalobce, že se blíže nezajímal o to, o jaké zboží se jedná, staral se pouze o nakládku a vykládku a za každou jednotlivou odvedenou práci dostával finanční odměnu. Je zřejmé, že žalobce pro P. K. zajistil 2 sklady, když jeden z nich byl právě na shora zmiňované adrese ve Dvoře Králové nad Labem, a ten následně nabídl jiné osobě. Krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že žalobce uzavřel nájemní smlouvu na

skladovací prostory na předmětné adrese, tedy předmětný sklad zajistil, tyto skladovací prostory nabídl jiné osobě k uskladnění zboží a pomáhal s jejich obhospodařováním a dále že zboží za úplatu přímo naskladňoval a vyskladňoval, měl tedy povědomí o pohybu zboží a osob v tomto prostoru. Takto nastolený důkazní stav nepochybně svědčí o podílu žalobce na skladování vybraných výrobků ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

VII/3 Námitka dle níž došlo k nezákonnému vyměření spotřební daně mimo řádné daňové řízení

82. Za nedůvodnou musel krajský soud označit i námitku žalobce upozorňující na četné procesní vady správce daně i žalovaného v tomto vyměřovacím řízení. Lze připustit, že postup žalovaného, který se snažil v odvolacím řízení napravit nedostatky způsobené postupem správce daně, není dostatečně přehledný, nicméně konečnému výsledku nelze upřít zákonnost. Z průběhu daňového řízení je totiž zřejmé, že na výzvu správce daně k podání daňového přiznání žalobce oznámil, že jeho daňová povinnost je nula Kč. Na základě tohoto sdělení mu správce daně doměřil spotřební daň a to na základě pomůcek. Žalovaný v odvolacím řízení shledal, že takový postup správce daně není souladný s judikaturou Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 6. 8. 2015, č.j. 9 Afs 66/2015-36, která stanoví, že v takovém případě není správce daně bez dalšího oprávněn doměřit daň podle pomůcek. Žalovaný ve snaze napravit tento nedostatek způsobený postupem správce daně v prvoinstančním řízení prohlásil nicotnost platebního výměru. Správce daně pak vydal v pořadí druhý platební výměr, jímž shora vzpomínaný nedostatek odstranil. V probíhajícím odvolacím řízení pak žalovaný dospěl k závěru, že prohlášení nicotnosti prvního platebního výměru neodpovídalo zákonu, a proto podal Ministerstvu financí ve smyslu ust. § 121 odst. 3 daňového řádu podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí o prohlášení nicotnosti prvního platebního výměru. Ministerstvo financí přezkoumání rozhodnutí nařídilo a žalovaný toto rozhodnutí zrušil a návazně zrušil i druhý vydaný platební výměr pro překážku rei iudicatae. V rámci odvolacího řízení pak platební výměr (prvý v pořadí) změnil tak, aby z jeho výroku bylo zřejmé, že ke stanovení daně došlo na základě dokazování. Tím odstranil nedostatek tohoto platebního výměru, jehož závěry nebyly souladné se soudní judikaturou. Z průběhu daňového řízení je rovněž zřejmé, že žalovaný dle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil žalobce s postupem v odvolacím řízení a se všemi nově zjištěnými skutečnostmi a poskytl mu dostatečnou lhůtu k vyjádření. Postup daňových orgánů v prvním i druhém stupni tak krajský soud shledal zákonným, když žalobci bylo umožněno se ke všem důkazům zjištěným v daňovém řízení vyjádřit. Pokud správce daně určitou část daňového řízení výslovně neoznačil institutem postupu k odstranění pochybností, nelze tím průběh důkazního řízení, který odpovídal požadavkům daňového řádu, jakkoliv zpochybnit.

VII/4 Námitka prekluze

83. Krajský soud nemohl přisvědčit ani žalobní námitce, dle níž právo vyměřit daň bylo prekludováno. Z průběhu daňového řízení je zřejmé, že žalobce byl povinen podat daňové přiznání k datu 27. 12. 2013, takže lhůta pro vyměření daně by uplynula k datu 27. 12. 2016. V daném případě však připadá v úvahu aplikace ust. § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu, dle něhož lhůta pro stanovení daně neběží po dobu trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní. Nelze souhlasit s žalobcem, že použití tohoto ustanovení na projednávanou věc není případné. Ze shora naznačených

skutkových okolností naopak nepochybně vyplývá, že k datu 30. 5. 2014, tedy očividně před uplynutím prekluzivní lhůty, bylo zahájeno trestní stíhání osob pro trestný čin související se spotřební daní z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2013. Orgány činné v trestním řízení se v tomto řízení nepochybně zabývaly tabákovými výrobky zajištěnými v prostorách skladu na adrese Dvůr Králové nad Labem, Krkonošská č.p. 2912. Je tak zřejmé, že se jednalo o trestní stíhání pro daňový trestný čin související s daní, která byla předmětem shora vzpomínaného daňového řízení i současného soudního přezkumu. Pokud tedy vyměřovací řízení dotýkající se této spotřební daně bylo ukončeno napadeným rozhodnutím žalovaného počátkem roku 2019, nelze než konstatovat, že se tak stalo před uplynutím prekluzivní lhůty, neboť vzpomínané trestní řízení k tomuto datu ještě nebylo ukončeno.

VII/5 Námitka nezohlednění povolení oddlužení žalobce

84. K námitce žalobce, dle níž v daňovém řízení nezohlednil, že žalobci bylo povoleno oddlužení na základě insolvenčního řízení zahájeného dne 31. 8. 2016, krajský soud uvádí, že ani tuto žalobní námitku neshledal důvodnou. Přisvědčil názoru žalovaného, že v období od 10. 6. 2016 do 9. 3. 2017, tedy v období od prohlášení nicotnosti prvního platebního výměru do vydání druhého platebního výměru, neexistovalo žádné nepravomocné rozhodnutí správce daně ve věci vyměření daně. Pokud tedy v insolvenčním řízení probíhalo přezkumné jednání dne 6. 12. 2016 a zvláštní přezkumné jednání dne 21. 2. 2017, žádné nepravomocné rozhodnutí ve věci vyměření této spotřební daně k těmto datům neexistovalo. Aplikace ust. § 243 odst. 2 daňového řádu tedy nepřipadala v tomto případě v úvahu.

VII/6 Námitka protiústavnosti aplikovaného ustanovení zákona o spotřebních daních

85. Žalobce dále namítal, že část ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, které bylo žalovaným aplikováno, je v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Protiústavnost má dle žalobce záležet v nejasnosti, vágnosti a neurčitosti ustanovení, kdy potenciální solidární dlužníci podle něj nemohou s dostatečným stupněm jistoty předvídat důsledky svého jednání, což narušuje jejich právní jistotu.
86. Ani této žalobní námitce nemohl krajský soud přisvědčit. Je nepochybné, že Listina základních práv a svobod zajišťuje ochranu vlastnictví, když v čl. 11 konstatuje, že vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu a současně stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Tímto daňovým zákonem v projednávané věci je bezesporu zákon o spotřebních daních. Za protiústavní pokládá žalobce větu za středníkem, která zní „za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.“ Lze konstatovat, že Ústavní soud používá pro přezkum zásahů do vlastnického práva přísný test zásahu a ojedinele i test mírný. Tento mírný test připadá v úvahu zejména při vyloučení disproporcionality u daní a poplatků. K této otázce Ústavní soud ve svém usnesení I. ÚS 3271/13 uvádí: „V oblasti daňové politiky státu ÚS konstantně judikuje, že zákonodárce má relativně široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní. Právě z tohoto důvodu ÚS používá pro hodnocení ústavnosti daní test proporcionality v modifikované verzi, sledující toliko vyloučení extrémní disproporcionality a ověřující, zda nedošlo k porušení principu rovnosti. Otázka vhodnosti a nezbytnosti daného opatření je zásadně ponechána na vůli zákonodárce, který za své rozhodnutí nese politickou

odpovědnost. V ústavním přezkumu je nutno vyloučit pouze libovůli zákonodárce (Pl. ÚS 29/08, body 39 a 46). Obdobný deferenční postoj ÚS zastává při posuzování ukládání majetkových sankcí za protiprávní jednání (Pl. ÚS 37/11, body 61 a 62), či v kontextu důchodového pojištění (Pl. ÚS 8/07, bod 85). Jindy ÚS použitý test proporcionality nepojmenovává, avšak je zřejmé, že dovolí zákonodárci značnou míru diskrece....V případě komplexních právních úprav v hospodářských věcech tedy není úkolem ÚS vždy posuzovat, zda vyvažování jednotlivých ústavně chráněných zájmů provedl zákonodárce tím nejlépe možným způsobem. Konkrétní stupeň požadované přiměřenosti je odvislý od konkrétních okolností daného případu“.

87. Krajský soud k tomu uvádí, že osoba plátce daně dle zákona o spotřebních daních má, oproti poplatníkům a plátcům daně jiných přímých či nepřímých daňových povinností, svoje specifické vymezení, neboť dle ust. § 4 této právní úpravy je za plátce daně označeno několik, nejméně deset typů, fyzických a právnických osob, kterým zákon tuto pozici přisuzuje. Uvedený stav je nastolen tím, že s předmětem této daně přichází do styku více subjektů. Přitom v řízeních dotýkajících se jiných daní taková situace nenastává, neboť daňová povinnost se většinou váže pouze k jednomu subjektu, který se tak stává jediným poplatníkem. Vzhledem k uvedenému specifiku spotřební daně je pak i pochopitelný přístup státu k jejímu vyměření a vybrání. Pokud s předmětem daně manipuluje a přichází do styku více osob, je pak i logické, že zákon, jehož účelem je zajistit splnění daňové povinnosti k této dani, tyto osoby označí za potenciální plátce. Tento názor podporuje i judikatura Nejvyššího správního soudu obsažená v jeho rozsudku ze dne 9. 11. 2022, č.j. 2 Afs 288/2021 – 40 „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.“ 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.“ Z uvedených závěrů Nejvyššího správního soudu tak lze jednoznačně dovodit, že ačkoli se k otázce ústavnosti ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních nevyjadřuje explicitně, lze z jeho závěrů dovodit, že se ztotožňuje s výkladem, dle něhož lze spotřební daní zatížit i osoby podílející se na skladování, neboť jsou v pozici osoby za daň solidárně odpovídající, aniž by v tom spatřoval jakékoliv náznaky protiústavnosti. Judikaturou Nejvyššího správního soudu

je rovněž potvrzena aplikace ustanovení zakotvujícího skupinu plátců označených za středníkem v ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

88. Na základě shora uvedeného nelze samostatně usuzovat, že by snad daňové otázky byly z přezkumných pravomocí Ústavního soudu zcela vyloučeny. Při posuzování ústavní konformity však dochází k zachování nezbytné míry zdrženlivosti v zájmu zachování principu dělby moci. Dochází tedy k nižší intenzitě posuzování zákonů o jednotlivých daních, přičemž se zkoumají pouze extrémní disproporcionality daňové zátěže.
89. Lze tak shrnout, že k omezení vlastnického práva na základě čl. 11 odst. 5 ve formě zákonem uložené daně tak dochází pouze v případě, kdy jeho intenzita bude mít svou extrémně nepřiměřenou výši konfiskační dopady, nebo pokud bude porušen princip akcesorické a neakcesorické rovnosti. Taková situace však v projednávané věci nenastala. Zde krajský soud odkazuje na přílehlavý názor Ústavního soudu obsažený v jeho Nálezu Pl. ÚS 29/08 „*Právě posouzení věci z hlediska dodržení ústavních kautel akcesorické a neakcesorické rovnosti umožňuje prosadit požadavek, aby zákonodárce nemohl stanovit jako předmět zdanění zcela iracionálně zvolené jednání, konání nebo chování osob, neboť tímto svým postupem by se dopustil zjevného, resp. svévolného porušení ústavního principu rovnosti, přičemž je třeba připomenout, že porušení akcesorické rovnosti se pojmově pojí s porušením dalšího základního práva. Při zdaňování má stát poměrně širokou volnost, avšak i zde platí, že „stát může rozhodnout, že jedné skupině poskytne méně výhod než jiné, nesmí však postupovat libovolně a z jeho rozhodnutí musí být patrné, že tak činí ve veřejném zájmu“ [srov. nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 2/02 ze dne 9. 3. 2004 (N 35/32 SbNU 331; 278/2004 Sb.)]. Zjevné svévoli zákonodárce tak brání právě kritéria akcesorické a neakcesorické rovnosti, která se v určitých ohledech překrývají s některými komponentami testu legitimacy a racionality navrhovaného NSS. Princip rovnosti se v rovině přezkumu materiální daňové právní normy konkretizuje v návaznosti na povahu daně. Daň jako obecná zátěž, zavazující tuzemce k financování politiky státu, a to podle jejich příjmů, majetku či kupní síly, je ospravedlněná rovnoměrností rozdělení těchto břemen (viz rozhodnutí Spolkového ústavního soudu ze dne 22. 6. 1995, 2 BvL 37/91). Další komponenty testu legitimacy a racionality nicméně není možno zavádět, protože přesahují vymezení úblů zkoumání ústavnosti daňových zákonů v míře, která by již nerespektovala zásadně ústavně předvídanou kompetenci zákonodárce zdaňovat, která implikuje, že zákonodárce má v zásadě širokou volnost ve volbě prostředků, tj. ve volbě předmětu, míře a rozsahu daní. Posuzování vhodnosti a nezbytnosti jednotlivých komponent daňové politiky je ponecháno v diskreci demokraticky zvoleného zákonodárce potud, pokud dopad daně na osoby nemá rdousící efekt (není extrémně disproporcionální) a dále neporuší princip akcesorické i neakcesorické rovnosti. Tyto ústavní nároky na právní úpravu daní dle názoru Ústavního soudu zcela zajišťují (v kontextu ústavního zmocnění uvalovat daně), aby přezkoumávaná ustanovení, v případě, že v naznačeném testu obtojí, bylo možno označit za legitimní.“*
90. Krajský soud tak nemohl přisvědčit názoru žalobce, že žalovaný porušil zásadu proporcionality, když odpovědnost vůči žalobci vyvozoval i v případě, kdy žalobce označil další osoby odpovědné za zaplacení spotřební daně. Krajský soud znovu uvádí, že v posuzovaném případě není rozhodné, zda vyměřovací řízení ke spotřební dani je vedeno i s jinými plátcí daně. Zmiňované ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů totiž v poslední větě upravuje solidaritu dlužníků, tedy zásadu, dle níž daná spotřební daň může být v celé výši vyměřena každému z nich. Na této situaci

nemůže nic změnit ani skutečnost, že žalobce nebyl v této věci v rámci trestního řízení obviněn ani obžalován. Takto vyslovený závěr vychází z názorů Nejvyššího správního soudu obsažených v jeho rozsudku ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 168/2021 - 39, který pozici plátce spotřební daně jasně vymezuje: „*Jelikož zákon o spotřebních daních transponuje směrnici 2008/118/ES, je nutné při jeho výkladu užít tzv. eurokonformní výklad. Transponoval-li zákonodárce směrnici EU nesprávně či nejasně do vnitrostátní právní úpravy, musí být příslušná vnitrostátní norma interpretována v souladu s touto úpravou (...). Na otázku, zda osoba povinná ke vzniklé daňové povinnosti dle směrnice 2008/118/ES má povinnost daň přiznat a zaplatit nebo pouze zaplatit, nabízí odpověď rozsudek SDEU ze dne 10. 6. 2021, ve věci C-279/19, The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. WR. Z jeho bodu 27 plyne, že osoba povinná k dani dle čl. 8 odst. 1 je povinna přiznat a zaplatit spotřební daň.*“

91. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
92. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení 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 (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 nejbližě 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.

Hradec Králové 15. února 2023

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu