



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Ch. V. N.**, narozený X,
bytem X,
zastoupený JUDr. Rostislavem Sochořem, advokátem,
sídlem Masarykova 1680/110, 400 01 Ústí nad Labem,

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 2. 2023, č. j. 1728-3/2023-900000-312,
a ze dne 2. 2. 2023, č. j. 1728-4/2023-900000-312,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 2. 2023, č. j. 1728-3/2023-900000-312, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2023, č. j. 1728-4/2023-900000-312, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 18 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Generálního ředitelství cel ze dne 1. 2. 2023, č. j. 1728-3/2023-900000-312, a ze dne 2. 2. 2023, č. j. 1728-4/2023-900000-312. Rozhodnutím ze dne 1. 2. 2023, č. j. 1728-3/2023-900000-312, žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), změnil výrok platebního výměru Celního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 14. 11. 2018, č. j. 214485/2018-620000-32.2, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2013 ve výši 1 030 241 Kč, a to tak, že byl za text „*vyměřuje fyzické osobě V. Ch. N., bytem X, nar. X (dále jen „odvolatel“)*“, vložen text „*jakožto plátcí spotřební daně – osobě, která se na skladování tabákových výrobků ke dni 16. 8. 2013 podílela a je osobou společně a nerozdílně odpovědnou za spotřební daň ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních, se vznikem povinnosti daně přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních*“. Předmětná daň přitom byla vyměřena konkrétně za zajištěné cigarety různých značek v celkovém množství 453 800 ks a tabákovou směs značky GOLEM o celkové hmotnosti 25,05 Kg, když tyto tabákové výrobky nebyly značeny tabákovou nálepkou dle § 114 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), přičemž k tabákovým výrobkům nebyl předložen ani žádný doklad prokazující zdanění zboží. Rozhodnutím ze dne 2. 2. 2023, č. j. 1728-4/2023-900000-312, pak žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změnil platební výměr celního úřadu ze dne 13. 11. 2018, č. j. 214486/2018-620000-32.2, na pokutu za opožděné tvrzení daně, tak, že byla část jeho výroku ve znění „*výpočet uložené pokuty dle § 250 odst. 1 daňového řádu: Počet dnů prodlení: 1868 ve výši: 0,05 % celkem: 51 513 Kč*“, nahrazena zněním „*výpočet uložené pokuty dle § 250 odst. 1 písm. a) a odst. 4 daňového řádu: Základ pro stanovení pokuty – vyměřená spotřební daň: 1 030 241 Kč, Počet dnů prodlení: 1868, Sazba ve výši: 5 %, Pokuta celkem: 51 513 Kč*“. Ve zbývajícím rozsahu zůstal nadepsaný platební výměr nezměněn. Žalobce se současně domáhal toho, aby soud žalovanému uložil povinnost nahradit mu náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobce v žalobě nejprve shrnul dosavadní průběh posuzovaných věcí, přičemž upozornil na dřívější zrušující rozsudek zdejšího soudu ze dne 6. 4. 2022, č. j. 16 Af 2/2019-124, a vylíčil též své osobní poměry. Následně uvedl, že se dotčené tabákové výrobky nacházely v prostoru, který řádně pronajal jiné osobě jménem D. U. N. Do předmětu nájmu přitom žalobce ani osoby jemu blízké neměli přístup a žalobci nebylo známo, zda vůbec a co je v něm uloženo. Dále žalobce zmínil, že neporušil žádnou svou povinnost, ať už jako živnostník či vlastník nemovitosti, přičemž nemůže nést odpovědnost za porušení povinnosti jinou osobou. Žalobce k tomu poukázal na skutečnost, že tato svá tvrzení dokládal nájemní smlouvou uzavřenou s D. U. N., která obsahuje úředně ověřený podpis nájemce. Žalobce jako důkaz navrhoval též prohlídku dotčeného domu a předmětu nájmu, protokol o prohlídce provedené orgány celní správy za asistence Policie ČR, ze kterého je dle jeho názoru zřejmé, že předmět nájmu musel být otevřen násilím, protože žalobce neměl ke dveřím pronajátého skladu klíče. Poukázal také na to, že k důkazu navrhoval výpovědi svědků z řad osob znalých poměrů v místě, jakož i výpověď samotného nájemce, s nímž se měl náhodně setkat i po odkazované prohlídce daného skladu orgány celní správy, popř. výpověď příslušníků Policie ČR k výskytu D. U. N. na území České republiky. Poté zrekapituloval zjištění celních orgánů ve věci, přičemž doplnil, že byť žalovaný neprovedl navrhované místní šetření, má žalobce za nepochybné, že do předmětu nájmu (tj. dotčeného Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

skladu) byl v rozhodné době přístup (prakticky) možný pouze hlavním vchodem ke skladovému prostoru od nákladové rampy a parkoviště za domem, kam žalobce z obytných ani prodejních prostor neviděl.

3. Celní orgány nicméně dle žalobce, vyjma protokolu o prohlídce prostoru ze dne 16. 8. 2013, nájemní smlouvy, zprávy cizinecké policie a výsledku jeho osoby a svědků, jiné důkazy ve věci neprovedly. Žalobce zmínil, že v případě D. U. N. byla jeho přítomnost v místě doložena svědecky, přičemž fakt, že Policie ČR nemá ke jmenovanému řádně vedenou evidenci zákroků jejich příslušníků, na přítomnosti této osoby v dotčeném prostoru nic nemění, neboť samotní policisté vyslechnuti nebyli. Žalobce též uvedl, že v řešeném případě nebyl proveden žádný důkaz svědčící o tom, že by o existenci předmětných tabákových výrobků věděl. Ostatně, ze šetření Policie ČR dle žalobce vyplynulo, že daktyloskopické otisky či pachové stopy žalobce se na zajištěných věcech ani v dotčeném prostoru nenašly, a proto Policie ČR také věc odložila, resp. nezjistila konkrétní osobu pachatele. Žalovaný tak pouze dovodil, že žalobce jako vlastník nemovitosti, ve které se sklad s tabákovými výrobky nacházel, umožnil jejich skladování.
4. Stran prodlení s podáním daňového přiznání ke spotřební dani žalobce uvedl, že nebyl ve vztahu daným tabákovým výrobkům jejich vlastníkem, dovozcem, vědomým skladovatelem, držitelem, ani jinou osobou, která by měla postavení plátce daně dle § 4 zákona o spotřebních daních, a tudíž neměl žádný důvod podat takové přiznání k dani.
5. Následně žalobce konstatoval, že žalovaný v návaznosti na dřívější zrušující rozsudek zdejšího soudu ve věci důkazní situaci doplnil, přičemž toto doplnění dokazování vyloučilo původní předpoklad celních orgánů, že žalobce předmětné tabákové výrobky skladoval.
6. Dle žalobce pak obě aktuálně napadená rozhodnutí mají stejný základ, a to zjištění existence neoznačených (nekolikovaných) tabákových výrobků v jeho domě. Žalovaný nicméně oproti dřívějšímu změnil pohled na postavení žalobce, neboť ho již nepovažoval za skladovatele, ale za osobu, která nelegální skladování umožnila tím, že byla vlastníkem předmětu nájmu, resp. se podílela se na skladování dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. V řešeném případě však dle žalobce neexistuje žádný důkaz o tom, že se jakkoliv podílel na skladování dotčených tabákových výrobků, popř. že by s nimi přišel do styku, či o nich alespoň věděl. V silách žalobce jako pronajímatele ani nebylo, aby se bez jakéhokoli podezření zabýval prověřováním využití pronajatého prostoru. Sám žalobce přitom neměl přístup do skladu, přičemž tedy neměl přehled ani o v něm uložených věcech. Žalobce toliko nevyužívaný prostor v jeho vlastnictví poskytl jiné osobě – známému, a to bez rizika ekonomické ztráty. Vzhledem k jejich osobní známosti proto žalobce toleroval i nepravidelné placení nájemného.
7. Žalobce měl tedy za nesporné, že existuje nájemní smlouva, existuje osoba, která nájemní smlouvu jako nájemce podepsala, existuje i prostor v domě žalobce, který odpovídá podmínkám nájmu a nájemní smlouvy, předmět nájmu je současně stavebnětechnicky určen k užívání jako sklad, přičemž je fyzicky oddělený od jiných prostor užívaných žalobcem a jeho rodinou k bydlení a podnikání, v předmětu nájmu se nenacházelo nic, co by bylo spojeno se žalobcem, předmět nájmu byl ve faktické moci osoby od žalobce rozdílné, žalobce a osoby jemu blízké neměli do předmětu nájmu přístup, žalobce nepřišel s dotčeným zbožím do styku, nijak se nepodílel na jeho skladování a neměl o něm povědomí, žalobce neměl ani rozumný důvod se využitím skladu zabývat (resp. skladovanými věcmi), a to v návaznosti např. na zápach, spotřebu energií, pohyb cizích osob či nevhodného chování nájemce.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

8. Žalobce pak namítl, že skladování zboží podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních předpokládá povědomí poskytovatele skladových prostor o tom, že je zde nějaké zboží se zvláštním režimem skladováno. Žádný důkaz takového vědomí (či alespoň nedbalosti) nicméně nebyl proveden a nebylo nabídnuto žádné věrohodné tvrzení, že by se žalobce vědomě na takovém skladování podílel. Celní orgány přitom odmítly důkazy navrhované žalobcem k prokázání absence jeho vědomí o tom, že v jeho nemovitosti bylo skladováno zboží podléhající spotřební dani. Ve věci provedené důkazy poté prokázaly tvrzení žalobce. Celní orgány tak dle žalobce v posuzovaném případě postupovaly v rozporu se zákonem, když provedené důkazy vyhodnotily nesprávně.
9. Závěrem žalobce bez dalšího poukázal na již v daňovém řízení vznesenou „*námitku promlčení*“.

Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby ji soud jako nedůvodnou zamítl. K tomu zrekapituloval dosavadní průběh řízení, jakož i argumentaci žalobce ve věci. S ohledem na žalobní námitky, které byly obsahově totožné jako už v daňovém řízení uplatněná tvrzení žalobce, pak žalovaný odkázal na jejich vypořádání v namítaných rozhodnutích. Dále žalovaný uvedl, že skutkový stav byl v dané věci zjištěn řádně, a tudíž o něm nebyly důvodné pochybnosti. Situační řešení předmětného objektu přitom dostatečně popsali již vyslechnutí svědci a plyne též z protokolu o místním šetření včetně pořízené fotodokumentace. K námitce žalobce, že dotčený prostor (sklad), kde se nacházely předmětné vybrané výrobky, pronajal D. U. N., žalovaný konstatoval, že je ze spisové dokumentace zřejmé, že pronajatý prostor užíval na základě nájemní smlouvy uzavřené se žalobcem výše jmenovaný nájemce. Otázka pronájmu předmětného skladu tedy nebyla sporná. Současně měl odvolací orgán za prokázané, že D. U. N. skončilo ke dni 5. 9. 2011 povolení k dlouhodobému pobytu na území České republiky za účelem podnikání a o další pobyt na území si nepožádal, přičemž měl poslední místo zajištěného ubytování právě v objektu ve vlastnictví žalobce. Další údaje k osobě nájemce D. U. N., resp. k místu jeho pobytu, z provedeného dokazování nevyplynuly a žalovaný na základě zjištěných skutečností dospěl k závěru, že žalobce jakožto vlastník předmětných skladovacích prostor není skladovatelem tabákových výrobků, avšak zůstal přinejmenším osobou, která se v roli vlastníka skladu podílela na skladování předmětných vybraných výrobků tím, že toto skladování umožnila [§ 4 odst. 1 písm. f) poslední věty za středníkem zákona o spotřebních daních], resp. přenechala nájemci skladovací prostory na základě nájemní smlouvy a poskytovala mu součinnost v podobě zpřístupnění pronajatých prostor. Žalobce zároveň pronajímal daný prostor v objektu, ve kterém sám provozoval prodejnu potravin a část objektu též obýval se svou rodinou, přičemž se nezajímal o to, jakým způsobem a za jakým účelem byl předmět pronájmu D. U. N. užíván, jaké zboží zde bylo skladováno, popř. zda bylo skladováno v souladu se zákonem.
11. Žalovaný v této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2022, č. j. 2 Afs 288/2021-40, z něhož dle jeho názoru plyne závěr, že odpovědnost za spotřební daň je objektivní, a to jak ve vztahu k samotnému skladovateli, tak v případě osoby podílející se na skladování. Žalobce se podle žalovaného do celé situace dostal nikoliv bez vlastního přičinění, ale (minimálně) velmi neopatrným jednáním, když se nezajímal o účel nájmu předmětného skladu. K tomu doplnil, že ani nedostatek úmyslu skladovat vybrané výrobky, ani nedostatek povědomosti o tom, co je ve skutečnosti skladováno, nevylučuje, že se určitá osoba mohla na skladování vybraných výrobků podílet.

Zároveň žalovaný odmítl tvrzení žalobce, že ze šetření Policie ČR vyplynulo, že se na tabákových výrobcích ani v předmětném skladu nenašly daktyloskopické otisky ani pachové stopy žalobce. Uvedená skutečnost totiž ze spisové dokumentace nevyplývá a žalovanému ani nebylo zřejmé, o co žalobce toto tvrzení opřel. Dle žalovaného žalobce v daném případě nesl odpovídající podnikatelské riziko neznalosti a nevědomosti stran toho, do jakého obchodního vztahu vstoupil a k čemu byl užíván jím poskytnutý prostor.

12. K námitce uplynutí promlčecí lhůty žalovaný odkázal na její vypořádání již v napadeném rozhodnutí. Závěrem zmínil, že v odvolacím řízení ve věci pokuty za nepodání daňového tvrzení přezkoumal, zda byly podmínky pro její uložení splněny, přičemž dospěl k závěru, že žalobce nepodal daňové přiznání, ač tak byl ze zákona povinen učinit, a pokuta tedy byla uložena po právu.

Ústní jednání

13. Při jednání soudu dne 14. 8. 2024 právní zástupce žalobce setrval na podané žalobě, přičemž zcela odkázal na její obsah. Dále upozornil na to, že žalovaným měly být řádně posouzeny individuální okolnosti projednávaného případu, a tudíž že nebylo přiléhavým toliko obecně odkázat na judikaturní závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v jiných věcech. Poukázal také na to, že žalobce (ani jeho rodina) neměl vzhledem ke stavebnětechnickému řešení dotčeného objektu, který je navíc i rozlehlý, přehled o samostatném skladovacím prostoru, v němž byly zjištěny předmětné tabákové výrobky. Následně upozornil zejména na obsah nájemní smlouvy mezi žalobcem a D. U. N., provedené svědecké výpovědi, jakož i to, že D. U. N. byl žalobcův známý. Uvedl též, že v rámci vyšetřování nebyla shledána žádná spojitost žalobce s danými tabákovými výrobky.
14. Při tomtéž jednání pověřená pracovnice žalovaného plně odkázala na dosavadní vyjádření ve věci a navrhla žalobu zamítnout. Konstatovala, že judikatura, na kterou žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal, byla pro nyní posuzovanou věc přiléhavá. Poukázala také na skutečnost, že žalobce se svou rodinou v rozhodném období v dotčeném objektu bydlel a podnikal, a proto měl mít o skladovacím prostoru přehled. Za pronájem daného skladovacího prostoru přitom nedostával ani řádně zapláceno. Dle pověřené pracovnice žalovaného tak bylo možno, vzhledem k učiněným zjištěním, ve věci uzavřít, že se žalobce na skladování zajištěných tabákových výrobků podílel.

Posouzení věci soudem

15. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.
16. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu projednávaného případu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Nepřisvědčil však všem uplatněným námitkám žalobce.
- Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

17. S ohledem na obsah a formulaci žalobní argumentace soud zároveň zdůrazňuje, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační. Od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tudíž oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat vady napadeného správního aktu. Jinak řečeno, žalobce je povinen jím spatřované důvody nezákonnosti žalovaného rozhodnutí v žalobě explicitně uvést a vymezit tím soudu rozsah kontroly správního rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, nebo ze dne 30. 4. 2012, č. j. 4 As 5/2012-22). Soud je následně takovýmto vymezením žalobních bodů vázán, přičemž rozhodnutí nemůže (až na výjimky) přezkoumat z důvodů, které nebyly uplatněny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63). Jestliže žalobní bod nadepsaným požadavkům vyhovuje, pak je projednání způsobilý v té míře obecnosti, v níž je formulován, popř. v průběhu řízení dále doplněn (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 As 73/2006-121). Obsah, rozsah a kvalita žalobní argumentace tak předurčují obsah a rozsah následného soudního rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2022, č. j. 1 Afs 142/2022-49). K tomu soud poukazuje také na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, v němž bylo konstatováno, že „[m]íra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej.“ Soud přitom není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobce či dohledávat důkazní prostředky svědčící v jeho prospěch. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta žalobce (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60, nebo ze dne 20. 9. 2022, č. j. 4 Afs 306/2020-70).
18. Nejprve se soud zabýval zcela obecnou námitkou prekluze dotčené daňové povinnosti za zdaňovací období srpen 2013 a pokuty za opožděné tvrzení daně, k čemuž žalobce v podané žalobě toliko odkázal na již v daňovém řízení vznesenou „námitku promlčení“.
19. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Dle odst. 2 písm. b) a d) téhož ustanovení současně platí, že lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně [písm. b)], nebo oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku [písm. d)]. Podle odst. 3 daného ustanovení, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Dle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem. Podle odst. 5 tohoto ustanovení, končí lhůta pro stanovení daně nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.
20. V řešeném případě by přitom žalobci, jakožto plátcí spotřební daně – osobě, která se na skladování dotčených tabákových výrobků ke dni 16. 8. 2013 měla dle závěru žalovaného podílet dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, vznikla povinnost předmětnou daň přiznat a zaplatit dnem 16. 8. 2013 [§ 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních]. Podle § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních by pak byl žalobce povinen předložit daňové

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

přiznání do dne 25. 9. 2013, kdy začala běžet tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 1 daňového řádu). Dne 30. 11. 2015, tedy v průběhu tříleté prekluzivní lhůty, nicméně celní úřad žalobci doručil výzvu k podání řádného daňového tvrzení ze dne 25. 11. 2015, č. j. 11085-5/2015/2017-620000-32.2. Ode dne doručení výzvy, tj. ode dne 30. 11. 2015, tudíž běžela tříletá lhůta pro stanovení daně znovu (§ 148 odst. 3 daňového řádu), přičemž by skončila dne 30. 11. 2018. Dne 14. 11. 2018 však byla žalobci doručena namítaná prvostupňová rozhodnutí celního úřadu, jak už tato byla shora rekapitulována, a lhůta pro stanovení daně se tak dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužila o rok, přičemž by skončila dne 30. 11. 2019. Dne 22. 5. 2019 bylo žalobci doručeno rozhodnutí žalovaného o odvolání proti platebnímu výměru celního úřadu na spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2013 (dne 27. 5. 2019 bylo žalobci rovněž doručeno rozhodnutí žalovaného o odvolání proti platebnímu výměru celního úřadu na pokutu za opožděné tvrzení daně), a lhůta pro stanovení daně se proto podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu opětovně prodloužila o rok, přičemž by skončila dne 30. 11. 2020. Prodloužená roční lhůta pak neběžela po dobu řízení o správní žalobě vedeném před zdejší soudem pod sp. zn. 16 Af 2/2019, tj. ode dne 13. 6. 2019, kdy byla podána správní žaloba proti výše popsaným rozhodnutím žalovaného o odvolání proti platebním výměrům celního úřadu na spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2013 a na pokutu za opožděné tvrzení daně, do dne 7. 4. 2022, kdy nabyl právní moci rozsudek zdejšího soudu ze dne 6. 4. 2022, č. j. 16 Af 2/2019-124, jímž byla tato rozhodnutí zrušena a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení [§ 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu]. Žalovaný poté ve věci znovu rozhodl nyní napadenými rozhodnutími ze dne 1. 2. 2023, č. j. 1728-3/2023-900000-312, a ze dne 2. 2. 2023, č. j. 1728-4/2023-900000-312. Z výše popsaného se tedy dle soudu podává, že by k prekluzi předmětné daňové povinnosti žalobce, jakož i práva na uložení pokuty za opožděné tvrzení daně, dosud nedošlo, a soud proto povšechné tvrzení žalobce stran „*namítky promlčení*“ neshledal důvodným.

21. Z obsahu spisové dokumentace, kterou soudu předložil žalovaný, byly dále zjištěny následující podstatné skutečnosti. Celní úřad provedl dne 16. 8. 2013 místní šetření v prodejně potravin na adrese X. O výsledku místního šetření byl na místě sepsán protokol č. j. 87438/2013-620000-62, přičemž byla pořízena i fotodokumentace. Kontrolovanou osobou byl žalobce jako provozovatel předmětné prodejny a zároveň i vlastník kontrolovaného objektu. Samotnému místnímu šetření byl přítomen žalobce, jeho zaměstnanec D. T. D. a B. T. D. Ve 2. nadzemním podlaží kontrolovaného objektu bylo zjištěno několik uzavřených místností, o kterých žalobce prohlásil, že se jedná o pronajaté místnosti sloužící jako sklady; služební pes přitom označil jednu z místností. K výzvě celního úřadu žalobce otevřel všechny prostory, až na místnost označenou služebním psem, přičemž jako důvod uvedl, že k předmětné místnosti nemá klíče, neboť ji pronajímá jako sklad osobě jménem D. U. N. K tomu žalobce předložil nájemní smlouvu uzavřenou dne 24. 8. 2011 mezi ním jako pronajímatelem a D. U. N., nar. X, jako nájemcem. Místnost označená služebním psem byla následně se souhlasem žalobce otevřena. V místnosti byly nalezeny tabákové výrobky – cigarety různých značek v celkovém množství 453 800 ks a tabáková směs značky GOLEM o celkové hmotnosti 25,05 Kg, které nebyly značeny tabákovou nálepkou dle § 114 zákona o spotřebních daních. S žalobcem bylo následně v místě šetření zahájeno ústní jednání k prokázání zdanění uvedených tabákových výrobků. Žalobce uvedl, že nalezené tabákové výrobky patří zřejmě nájemci skladu panu D. U. N., kterého neviděl asi tři měsíce a neví, kde v současné době pobývá. Dále vypověděl, že nevěděl, že se ve skladu nachází neznačené, a tedy nezdaněné tabákové výrobky. Žalobce rovněž uvedl, že prostory, ve kterých probíhala kontrola, mají ještě jeden samostatný vstup z druhé strany a část prostoru je Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zkolaudována jako bytová jednotka. Dále uvedl, že nikdy nekupoval a následně ve své prodejně neprodával takovéto vybrané výrobky. Žalobce také vypověděl, že klíče od skladu má nájemce skladu a nemůže vyloučit, že ten je předal i dalším osobám nebo jim umožnil udělat si kopie klíčů. K dotčeným tabákovým výrobkům nebyl předložen žádný doklad prokazující zdanění zboží. Vzhledem k tomu, že se v případě zjištěných tabákových výrobků nejednalo o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebyl předložen doklad prokazující jejich zdanění podle § 5 zákona o spotřebních daních a nebylo prokázáno jejich oprávněné nabytí za ceny bez daně dle § 6 zákona o spotřebních daních, provedl celní úřad jejich zajištění. Žalobce vybrané tabákové výrobky vydal celnímu úřadu. O zajištění těchto výrobků vydal celní úřad rozhodnutí ze dne 16. 8. 2013, č. j. 87438-2/2013-620000-62, které žalobce převzal téhož dne. Žalobce též celnímu úřadu předložil prohlášení ze dne 16. 8. 2013, v němž souhlasil se zpřístupněním skladu ve 2. nadzemním podlaží jeho domu, přičemž vyzval D. T. D. k otevření tohoto skladu. Žalobce tak deklaroval jeho dobrovolné jednání ve věci, když je majitelem kontrolovaného objektu, ve kterém předmětný sklad pouze pronajímá. Od skladu neměl klíče a nevěděl, co se v něm nachází.

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

24. Podle výpisu z evidence cizinců s povoleným pobytem na území České republiky ze dne 23. 1. 2015, č. j. 214485-5/2018-620000-11, byl osobě D. U. N., nar. X, státní příslušnost Vietnamská socialistická republika, ukončen dlouhodobý pobyt dne 5. 9. 2011.
25. Dne 30. 3. 2015 doložil žalobce správci daně také kopii příjmového dokladu ze dne 24. 8. 2011, bez čísla dokladu, na částku 2 000 Kč, v němž se uvádí, že tato částka byla přijata od fyzické osoby D. U. N., X, s účelem platby „záloha na skladu“.
26. Na základě nadepsaných skutečností pak dospěl celní úřad k závěru, že k zajištěným tabákovým výrobkům vznikla povinnost daně přiznat a zaplatit, přičemž plátcem daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních byl právě žalobce. Celní úřad tedy vyzval žalobce výzvou ze dne 25. 11. 2015, č. j. 11085-5/2015-620000-32.2, k podání řádného daňového tvrzení ke spotřební dani (dále jen „výzva k podání DAP“). Žalobce na ni reagoval prostřednictvím zmocněného právního zástupce podáním ze dne 9. 12. 2015 označeným jako „vyrozumění o převzetí procesního zastoupení, tvrzení k dani“, v němž nesouhlasil se závěry celního úřadu uvedené ve výzvě k podání DAP, přičemž k prokázání stavu na místě navrhl provedení řady důkazů (zejména svědeckých výpovědí) a zároveň navrhl, aby bylo řízení jako nedůvodné zastaveno, neboť žádnou povinnost platit daň, clo, poplatky či jiné platby v souvislosti s věcmi nájemce nemá.
27. Celní úřad následně vůči žalobci rozhodl platebním výměrem ze dne 14. 11. 2018, č. j. 214485/2018-620000-32.2, o vyměření spotřební daně z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2013 ve výši 1 030 241 Kč. Rozhodnutím ze dne 13. 11. 2018, č. j. 214486/2018-620000-32.2, celní úřad vyměřil žalobci dle § 250 daňového řádu též pokutu ve výši 51 513 Kč za nesplnění povinnosti podat daňové tvrzení. Proti nadepsaným platebním výměrům celního úřadu poté žalobce podal odvolání, o kterých bylo rozhodnuto rozhodnutími ze dne 22. 5. 2019, č. j. 9729-6/2019-900000-312, a ze dne 24. 5. 2019, č. j. 27607-2/2019-900000-312. Rozhodnutím ze dne 22. 5. 2019, č. j. 9729-6/2019-900000-312, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr celního úřadu ze dne 14. 11. 2018, č. j. 214485/2018-620000-32.2, kterým byla žalobci jako skladovateli zajištěných tabákových výrobků dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2013 ve výši 1 030 241 Kč. Rozhodnutím ze dne 24. 5. 2019, č. j. 27607-2/2019-900000-312, pak žalovaný změnil rozhodnutí celního úřadu ze dne 13. 11. 2018, č. j. 214486/2018-620000-32.2, tak, že se žalobci vyměruje podle § 250 odst. 1 písm. a) a odst. 4 daňového řádu, pokuta za opožděné tvrzení daně z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2013 ve výši 51 513 Kč.
28. Obě výše popsaná rozhodnutí žalovaného žalobce napadl žalobou, o které zdejší soud rozhodl rozsudkem ze dne 6. 4. 2022, č. j. 16 Af 2/2019-124, jímž byla tato rozhodnutí zrušena a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Soud v nadepsaném rozsudku zejména vyhodnotil, že skutkový stav, který vzaly celní orgány za základ rozhodnutí, byl zjištěn nedostatečně, neboť ze zjištěných skutkových okolností nebylo možno učinit závěr o tom, že žalobce byl skladovatelem dotčených tabákových výrobků dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.
29. Žalovaný po zrušení shora uvedených rozhodnutí o odvolání pokračoval v daném řízení a daňový spis doplnil o další podklady pro rozhodnutí, konkrétně o údaje evidované Policií ČR k osobám nájemce D. U. N. a svědků B. T. D., T. O. N. a B. V. N. (všichni pobytem v dotčeném objektu), dále o svědecké výpovědi svědků B. T. D. (manželka žalobce), T. H. N. (obchodní partnerka žalobce) a B. V. N. (bratr žalobce), a rovněž o sdělení Policie ČR ze dne 1. 7. 2022, o poznatcích k osobě (nájemce) D. U. N. a k budově na adrese X, přičemž

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

z tohoto sdělení vyplynulo, že ze systému Policie ČR nebyl zjištěn žádný poznatek k osobě nájemce D. U. N. Následně žalovaný žalobce seznámil s takto zjištěnými skutečnostmi a podklady, jakož i s odlišným právním názorem žalovaného stran postavení žalobce ve věci jako podílníka se solidární daňovou odpovědností dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Žalobce byl současně vyzván, aby se k uvedeným skutečnostem vyjádřil, popř. navrhl provedení dalších důkazů. Následně žalovaný v projednávané věci rozhodl žalobou napadenými rozhodnutími, jak už tato byla dříve rekapitulována,

30. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.
31. Dle § 116 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán napadené rozhodnutí změnit, zrušit a řízení zastavit, nebo odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit.
32. V návaznosti na postup žalovaného v posuzované věci a na shora citovaná ustanovení daňového řádu je nutno konstatovat, že specifikem daňového odvolacího řízení je, že odvolací orgán nemá možnost v případě zjištění pochybení správce daně v prvostupňovém řízení nebo vadného rozhodnutí napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému řízení. Možnost zrušení rozhodnutí je omezena pouze na situaci, kdy napadené rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno, a současně se zrušením rozhodnutí odvolací orgán rozhoduje o zastavení řízení. Je proto vyloučeno, aby správce daně pokračoval po zrušení daňového rozhodnutí v daňovém řízení a ve věci znovu rozhodl. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí nebo postupu správce daně tak v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraňovány v rámci odvolacího řízení. Odstraňuje-li vady prvostupňového řízení a rozhodnutí odvolací orgán, je nadán stejným okruhem oprávnění, které má správce daně v řízení v prvním stupni. Je oprávněn provádět dokazování, a to jak k návrhu odvolatele obsaženému v odvolání, tak i z vlastní iniciativy, vyjdou-li v odvolacím řízení najevo nové skutečnosti, které odvolatel neuplatnil (viz Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., a Žiškova, M.: *Daňový řád: Komentář*, Wolters Kluwer, Praha: 2011, k § 115).
33. Jak také uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75: *„Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“* Rozšířený senát dále dovodil, že *„jestliže není možné platební výměr zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení správci daně I. stupně, nezbývá než učinit závěr, že taková změna musí být možná v řízení odvolacím. Řešením tedy je, že veškeré zjištěné vady budou v takovém případě odstraněny v rámci odvolacího řízení.“* (srov. též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 62/2012-57, ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1 Afs 154/2018-32, ze dne 15. 10. 2021, č. j. 10 Afs 216/2020-36). K tomu je možné poukázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2014, č. j. 7 Afs 142/2014-28, v němž bylo vysloveno, že *„[j]e třeba zdůraznit, že v daňovém řízení se neuplatní zásada koncentrace ani zákaz reformacio in peius a odvolací orgán tak může doplnit v podstatě jakékoliv důkazy nebo pomůcky, pokud tak uzná za vhodné, a pokud tak učiní v mezích zákonných omezení.“* Rovněž tak je případným zmínit usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, ve kterém bylo Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

uvedeno, že „[o]dvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně.“

34. Judikatura Nejvyššího správního soudu tedy dovodila, že postup odvolacího orgánu, kterým přehodnotí důkazní prostředky a následně dovodí jiný právní názor, než učinil správce daně, není v rozporu se zákonem. V takovém případě, jelikož jde o řízení před vydáním konečného rozhodnutí ve věci, nicméně musí být daňový subjekt s odlišným právním posouzením seznámen, a má mu být dána možnost proti novému posouzení vznést argumenty či navrhnout důkazy (§ 115 odst. 2 daňového řádu). V nyní projednávaném případě přitom žalovaný postupoval právě ve smyslu shora uvedené právní úpravy a judikатурních závěrů, když zaujal odlišný právní názor, pokud se jednalo o vymezení žalobce jako plátce daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, přičemž žalobce s těmito skutečnostmi srozumitelně seznámil a vyzval ho k vyjádření, popř. navržení nových důkazů (viz Rozhodnutí – Výzva ze dne 6. 1. 2023). Žalovaný jako odvolací orgán tak ve svém postupu dostal nadepsaným zákonným požadavkům.
35. Soud se následně zabýval stěžejní námitkou posuzovaného případu, tj. zda lze ze zjištěných skutkových okolností učinit závěr o tom, že žalobce byl plátcem předmětné spotřební daně –konkrétně osobou, která se na skladování dotčených tabákových výrobků podílela, a byla tak společně a nerozdílně odpovědná za danou spotřební daň podle § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních. Podle odkazovaného ustanovení je plátcem právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.
36. K tomu zdejší soud předně upozorňuje na fakt, že Nejvyšší správní soud při výkladu nadepsaného ustanovení zákona o spotřebních daních ve své judikatuře konstantně zdůrazňuje potřebu hledat osobu s nejužším vztahem k vybraným výrobkům. V rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008-80, konkrétně uvedl, že „[s]myslem zákona č. 353/2003 Sb. je skutečně postižovat za neoprávněné skladování neznačených tabákových výrobků jejich skladovatele, tj. osobu, která má k těmto výrobkům vlastní subjektivní vztah. Těmito osobami mohou v obecné rovině být např. neoprávněný uživatel skladovacích prostor, podnájemce, nájemce či vlastník, u nichž je nutno prověřit postupně jejich vztah ke skladovacím prostorům. Je však nutno konstatovat, že soudní rozhodování v jednotlivých věcech je vždy do určité míry kazuistické, ovlivněné konkrétními okolnostmi případu, ne každou odpověď na konkrétní právní otázku lze zobecnit pro aplikaci ve všech ostatních věcech. Odpovědnost skladovatele za skladování neznačených tabákových výrobků je odpovědností objektivní, což však nelze chápat tak, že za tento delikt odpovídá za všech okolností každý nájemce nebytových prostor, kde byly cigarety nalezeny. Odpovědnost za spáchání správního deliktu nelze spojovat pouze s prostorem, v němž jsou neznačené tabákové výrobky nalezeny, nýbrž v první řadě s předmětnými výrobky.“ (srov. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008-53, nebo ze dne 18. 10. 2019, č. j. 5 Afs 55/2018-84). Nutno tedy konstatovat, že samotná skutečnost, že žalobce byl vlastníkem prostoru (objektu), v němž byly cigarety a tabáková směs zajištěny, ještě samo o sobě nestačí k tomu, aby byl bez dalšího označen za jejich skladovatele či osobu, jež se na skladování podílí. K tomu je třeba, aby měl k věcem určitý kvalifikovaný vztah, který je se skladováním obvykle spojen. Jak uvedl Nejvyšší správní

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

soud v rozsudku ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85: „Pojem „skladování“ není v zákoně o spotřebních daních vymezen. Stěžovatel byl jakožto kontrolovaná osoba (tj. osoba, u níž byly vybrané výrobky zjištěny) a vlastník areálu lihovaru pokládán správcem daně za skladovatele zjištěných vybraných výrobků per se. Z povahy věci však plyne, že vlastníka nemovitosti, v níž je uskladněno jisté zboží, nelze a priori považovat za skladovatele těchto věcí. U skladování je totiž nutno předpokládat jistý kvalifikovaný vztah k uskladněnému zboží. Atributem skladování bude přinejmenším vědomost o zboží a úmysl je uchovávat a zajistit před znehodnocením, odcizením apod.“ (srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 Afs 123/2016-28, či ze dne 28. 5. 2015, č. j. 10 Afs 8/2015-42). V tomto ohledu je dále možno odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010-71, v němž bylo konstatováno, že „[z] povahy věci pak plyne, že při určování osoby povinné k dani se celní orgány obracejí nejprve na osoby, u nichž je detence zboží nejvíce pravděpodobná, tedy vlastníka či oprávněného nájemce skladovacích prostorů. Tyto osoby buď prokáží, že se jedná o výrobky zdaněné, případně se od odpovědnosti odvést daň liberují, protože prokáží, že k těmto výrobkům nemají jakýkoliv kvalifikovaný vztah (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85). Je však třeba zdůraznit, že určování osoby povinné k dani nemůže být ani v těchto specifických případech svévolné či nahodilé.“ V rozsudku ze dne 6. 9. 2018, č. j. 7 Afs 273/2018-33, Nejvyšší správní soud také uvedl, že § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních „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“, nicméně celní orgány „musí přesvědčivě prozkoumat a posoudit vztah té které osoby k zajištěným vybraným výrobkům, tedy to, zda dané výrobky skladovala, zda se na jejich skladování ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních alespoň podílela, či zda s nimi naopak ve skutečnosti neměla nic společného.“ (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2021, č. j. 5 Afs 458/2019-83).

37. Vycházejí z výše citovaných judikатурních závěrů pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 9. 2023, č. j. 9 Afs 91/2023-33, shrnul, že „§ 4 odst. 1 písm. f), věta za středníkem, zákona o spotřebních daních, na jednu stranu vychází skutečně ze solidárního závazku za spotřební daň u osob zde uvedených (za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba). K označení za osobu, jež se podílela na skladování, však nestačuje pouze formální vztah k prostoru, v němž byly vybrané výrobky nalezeny, ale je třeba prokázat i její subjektivní vztah k těmto výrobkům. Opačný výklad, založený pouze na zjištění formálního vztahu k prostoru skladu a nezohledňující přítomnost či nepřítomnost subjektivního vztahu osoby k vybraným výrobkům, které se v něm nacházejí, by byl ústavně nekonformní.“
38. Ve světle shora popsanych rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a okolností plynoucích z obsahu spisové dokumentace soud v nyní projednávané věci předně zdůrazňuje, že bylo celními orgány nepochybně zjištěno, že v uzamčené místnosti nacházející se ve druhém podlaží objektu ve vlastnictví žalobce na adrese X, byly dne 16. 8. 2013 skladovány tabákové výrobky – cigarety různých značek v celkovém množství 453 800 ks a tabáková směs značky GOLEM o celkové hmotnosti 25,05 Kg, přičemž se jednalo se o nezdaněné tabákové výrobky. V nadepsané budově současně žalobce provozoval vlastní obchod a v obytné části též bydlel se svou rodinou.
39. Žalobce přitom od počátku daňového řízení neměnným způsobem identifikoval D. U. N. jako osobu, která měla v nájmu předmětný prostor (sklad), v němž byly skladovány neznačené tabákové výrobky, a která tak dle tvrzení žalobce měla být jejich skladovatelem

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(popř. osoby na jmenovaného navázané). K tomu žalobce předložil již dříve rekapitulovanou nájemní smlouvu ze dne 24. 8. 2011, obsahující úředně ověřený podpis nájemce D. U. N. Žalobce také uváděl, že nevěděl, že se ve skladu nachází vybrané tabákové výrobky, žádné doklady k těmto výrobkům neměl, a nemohl je tak ani celním orgánům předložit. Zároveň upozorňoval na skutečnost, že klíče od skladu neměl nikdo jiný než nájemce D. U. N., přičemž dotčený sklad má samostatný venkovní vchod, a žalobce tudíž nemohl vědět, kdo konkrétně tam chodil a užíval prostory. Dle žalobce činilo měsíční nájemné za pronajatý prostor 500 Kč, přičemž žalobce doložil platbu nájemného ve výši 2 000 Kč, které bylo uhrazeno v den podpisu poukazované nájemní smlouvy. Další nájemné ve výši 3 000 Kč poté bylo podle tvrzení žalobce uhrazeno bez dokladu při náhodném setkání u Kauflandu v Mostě v březnu roku 2013, kde měl nájemce D. U. N. vidět naposledy.

40. Obdobně jako žalobce pak vypovídali i jím navržení svědci B. T. D. (manželka žalobce), T. H. N. (obchodní partnerka žalobce) a B. V. N. (bratr žalobce), kteří shodně uvedli, že v předmětném objektu žalobce provozoval obchod a měl zde i vlastní byt, přičemž dotčenou místnost žalobce pronajal nájemci D. U. N., který byl jeho známým (kamarádem) a který měl jako jediná osoba od tohoto skladu klíče, a tudíž i přístup do daného prostoru. Svědci rovněž shodně uvedli, že o skladování tabákových výrobků v předmětné místnosti jim nebylo nic známo a že neví nic o současném pobytu nájemce D. U. N. Svědkyně B. T. D. (manželka žalobce) zároveň popsala, že je vstup do dotčeného skladu možný dvěma vchody, přičemž nájemce D. U. N. užíval vchod hlavní, a nikoliv (uzamčený) vchod přes prostory užívané žalobcem a jeho rodinou. Budova je přitom dle sdělení jmenované svědkyně stavebnětechnicky členěna tak, že k odkazovanému hlavnímu vchodu užívanému nájemcem D. U. N. není vidět jak z prodejny žalobce, tak ani z jeho bytu (k tomu byl do správního spisu založen i náčrtek dotčené budovy s vyobrazením jejího členění provedený touto svědkyní). Obdobně i svědkyně T. H. N. (obchodní partnerka žalobce) zmínila, že místnost, která byla žalobcem pronajata D. U. N., byla přístupná nikoliv z prodejny žalobce, ale měla samostatný vstup. Vybavila si také, že viděla automobil D. U. N. zaparkovaný před vchodem do prostoru (místnosti), kterou měl jmenovaný v pronájmu.
41. Jedná-li se o samotnou osobu D. U. N., ze spisové dokumentace vyplývá, že jmenovanému nájemci skončilo ke dni 5. 9. 2011 povolení k dlouhodobému pobytu na území České republiky za účelem podnikání. O další pobyt na území České republiky D. U. N. již nepožádal, přičemž poslední místo zajištěného ubytování měl právě na adrese X, tedy v předmětném objektu ve vlastnictví žalobce, a to v období ode dne 5. 1. 2009 do dne 5. 9. 2011. Ze sdělení Policie ČR ze dne 1. 7. 2022, o poznatcích k osobě D. U. N. a k budově na adrese X, je dále zřejmé, že v rámci systému Policie ČR nebyl zjištěn žádný poznatek (úkon či zásah) k osobě nájemce D. U. N. Žalobce přitom v rámci místního šetření dne 16. 8. 2013 uvedl, že nájemce D. U. N. neviděl asi tři měsíce; při ústním jednání dne 25. 3. 2015 pak zmínil, že jmenovaný od doby provedené kontroly ve skladu nebyl a žalobce jej naposledy viděl v březnu roku 2013 u Kauflandu v Mostě. Svědkyně B. T. D. (manželka žalobce) přitom v tomto ohledu vypověděla, že D. U. N. naposledy viděla přibližně 2 až 3 dny před dnem, kdy pracovníci celního úřadu provedli kontrolu v dotčeném objektu; dále si tato svědkyně vybavila, že je D. U. N. navštívil v noci poté, kdy byla provedena kontrola celním úřadem, přičemž žalobci vyčetl, že mu tabákové výrobky odcizil, k čemuž mu měl žalobce ukázat doklady o jejich zajištění. Svědkyně T. H. N. (obchodní partnerka žalobce) uvedla, že nájemce D. U. N. jednou nebo dvakrát viděla i v období po kontrole provedené celním úřadem. Svědek B. V. N. (bratr žalobce) vypověděl, že nájemce D. U. N. viděl naposledy asi v roce 2012.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

42. Shora uvedená zjištění poté sám žalovaný v napadeném rozhodnutí vyhodnotil tak, že nevedou k závěru, že skladovatelem (detentorem) vybraných výrobků byl žalobce, neboť je dle jeho názoru ze správního spisu zřejmé, že dotčenou místnost s tabákovými výrobky užíval na základě nájemní smlouvy uzavřené s žalobcem nájemce D. U. N. Současně však žalovaný uzavřel, že žalobce tím, že se jmenovaným nájemcem uzavřel nájemní smlouvu na skladovací prostory v objektu na adrese X, tedy tomuto pronajal místnost k uskladnění zajištěných tabákových výrobků, se relevantním způsobem podílel na skladování předmětných výrobků. Ze zjištěných skutečností tak měl žalovaný za prokázaný podíl žalobce na skladování dotčených výrobků, neboť jejich skladování umožnil tím, že přenechal nájemci D. U. N. skladovací prostory na základě nájemní smlouvy a poskytoval mu součinnost v podobě zpřístupnění pronajatých prostor. Zároveň se žalobce nezajímal o to, jakým způsobem a za jakým účelem je předmět pronájmu nájemcem užíván, jaké zboží je zde skladováno, resp. zda je skladováno v souladu se zákonem. Žalobce tedy jako osoba, která se na skladování vybraných výrobků podílela, odpovídal společně a nerozdílně za spotřební daň dle § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních.
43. S tímto závěrem žalovaného se však zdejší soud vzhledem ke zjištěním plynoucím právě z obsahu spisové dokumentace, jak už tyto byly výše rekapitulovány, neztotožňuje. Z nadepsaných pro věc rozhodných okolností totiž dle soudu plyne toliko formální vztah žalobce k dotčenému prostoru (skladu), ze kterého dle dříve citované judikatury Nejvyššího správního soudu nelze bez dalšího dovodit, že by se žalobce podílel na skladování vybraných výrobků podle § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních, a solidárně tak odpovídal za vyměřenou spotřební daň z tabákových výrobků. Nutno k tomu zdůraznit, že celní orgány byly v daném případě povinny přesvědčivě prozkoumat a posoudit právě vztah žalobce k zajištěným vybraným výrobkům, tedy to, zda se na jejich skladování dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních podílel, či zda s nimi naopak ve skutečnosti neměl nic společného. V tomto ohledu přitom nedostačovalo zjištění existence pouze formálního vztahu žalobce k předmětnému prostoru, v němž byly tabákové výrobky nalezeny, ale bylo třeba prokázat i subjektivní vztah žalobce k dotčeným výrobkům (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2023, č. j. 9 Afs 91/2023-33).
44. Ze skutkových okolností se nicméně ve věci nepochybně podává pouze to, že žalobce pronajal nájemci D. U. N. daný skladovací prostor – místnost, ve které byly tabákové výrobky nalezeny. Zjištěno však už nebylo to, že by žalobce věděl o uskladnění tabákových výrobků v dotčeném prostoru, stejně tak z podkladů založených ve správním spisu neplyne jakékoliv obhospodařování tohoto prostoru či předmětných tabákových výrobků žalobcem (resp. jeho přítomnost ve skladu), manipulace žalobce s těmito výrobky, jeho podíl na naskladňování nebo vyskladňování tabákových výrobků, zpřístupňování skladovací místnosti nájemci (popř. i jiným osobám), či inkasování odměny žalobcem v kontextu nakládání s danými výrobky. V řešeném případě nebylo celními orgány prokázáno ani to, zdali žalobce vzhledem ke stavebnětechnickému řešení objektu mohl či musel vnímat úkony nájemce D. U. N. či jiných osob stran užívání předmětu nájmu, resp. povědomí žalobce o pohybu zboží a osob v tomto prostoru. Ve věci poté ani nebylo doloženo, že by žalobce pronajal dotčený sklad zjevně lehkovážně jemu neznámé osobě, resp. že by se nezajímal či vůbec nevěděl, kdo je jeho nájemcem, když daný prostor pronajal svému známému (popř. kamarádovi) D. U. N., jak se podává z vyjádření samotného žalobce, ale i pořízených svědeckých výpovědí, a tudíž že měl mít již na základě této skutečnosti důvodné pochybnosti o tom, jaké zboží je v jeho nemovitosti skladováno a zda je skladováno v souladu se zákonem. Takto nastolený důkazní stav tedy podle názoru zdejšího soudu Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

nepochybně nesvědčí o podílu žalobce na skladování vybraných výrobků dle § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních, neboť byl doložen toliko formální vztah žalobce k určitému prostoru, avšak nebyl nijak prokázán jeho subjektivní vztah k dotčeným výrobkům.

45. Opřel-li přitom žalovaný své hodnocení ve věci o závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2022, č. j. 2 Afs 288/2021-40 (resp. z jemu předcházejícího rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2021, č. j. 54 Af 16/2019-71), zdejší soud k tomu uvádí, že rozhodování v každém jednom případě je vždy do určité míry kazuistické, ovlivněné konkrétními okolnostmi, a tudíž ne každou odpověď na určitou právní otázku lze zobecnit pro aplikaci ve všech ostatních věcech. Žalovaný pak dle názoru soudu hodnocení vyslovené v odkazovaných rozsudcích aplikoval na nyní posuzovaný případ nepřiléhavě zjednodušujícím způsobem, když bez řádného přihlédnutí ke konkrétním zjištěním v dané věci vycházel v odůvodnění nyní napadeného rozhodnutí toliko z prostého převzetí názoru nadepsaných soudů, že daňový subjekt „*uskladnění umožnil poskytnutím a zpřístupněním prostoru*“, přičemž „*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*“. Ve výše odkazovaném případě nicméně soudy citované závěry vyslovily na základě skutkového stavu, že vybrané výrobky (tabák) byly uloženy v papírových krabicích v rozestavěné neuzamykatelné dřevostavbě (vchod do ní byl zakryt pouze igelitovou plachtou) na pozemku ve vlastnictví daňového subjektu, přičemž daňový subjekt dřevostavbu nacházející se na zahradě přiléhající k jeho domu, v němž s rodinou bydlel, pronajal „*bulharskému státnímu příslušníkovi*“, avšak nájemní smlouva uzavřena nebyla. Přístup k dotčenému zboží zároveň měly osoby s ním nakládající zajištěn tak, že pokud byl daňový subjekt doma, otevíral jim vrata do zahrady on nebo manželka; pokud doma nebyl, nechával jim klíč od brány u sloupku této brány. Přístup k vybraným výrobkům byl tedy pro osoby nakládající s tabákovými výrobky zajištěn prostřednictvím domluvy přímo s daňovým subjektem. Právě na základě těchto specifických faktů poté správní soudy v žalovaném poukazovaném případě uzavřely, že daňový subjekt přenechal jistým osobám místo v dřevostavbě k užívání pro skladování zboží, a tudíž že se na skladování vybraných výrobků podílel, neboť umožňoval a poskytoval skladovatelům součinnost v podobě zpřístupňování pozemku. V kontextu dříve rekapitulovaných zjištění učiněných v projednávaném případě je však zřejmé, že se tento od žalovaným odkazované věci, vzhledem k popsání skutkové situace, zásadně liší, když v tomto případě nebylo prokázáno, že by žalobce na uskladňování vybraných výrobků jakkoliv participoval (např. v rámci poskytování součinnosti v podobě zpřístupňování pronajatého prostoru), vyjma již zmíněného pouze formálního pronájmu dotčeného skladu.
46. Obecné tvrzení žalovaného o tom, že se žalobce podílel na skladování zajištěných tabákových výrobků, když nájemci D. U. N. poskytoval součinnost v podobě zpřístupnění pronajatých prostor, proto bylo dle soudu v souvislosti s konkrétními okolnostmi dané věci a ve světle situace, v níž bylo v žalovaném poukazované věci správními soudy vysloveno, jednak nepřiléhavě aplikováno, a jednak spekulativní, neboť žalovaným byl dosud zjištěn toliko prostý pronájem předmětného skladu žalobcem (resp. uzavření nájemní smlouvy a přenechání klíčů žalobcem nájemci D. U. N.).
47. Soud pak s ohledem na pobytovou situaci D. U. N. v rozhodném období chápe jisté pochybnosti žalovaného stran toho, zda sám jmenovaný nájemce opravdu mohl v dotčeném prostoru skladovat neznačené tabákové výrobky, avšak pouze na základě daných pochybností nelze vystavět relevantní závěr o tom, že bylo prokázáno, že se žalobce podílel

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

na skladování tabákových výrobků dle § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních, a solidárně tak odpovídá za vyměřenou spotřební daň.

48. Soud tak za této důkazní situace nemohl aprobovat hodnocení žalovaného uvedené v napadeném rozhodnutí, resp. přisvědčit závěru žalovaného o řádném a dostatečném zjištění skutkového stavu. Žalovaný tudíž dle názoru soudu postupoval v rozporu s požadavkem správného zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu). V tomto tedy soud spatřuje vadu řízení dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., jelikož skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí nemá oporu ve správním spisu a vyžaduje zásadní doplnění.
49. V kontextu shora vyslovených názorů je poté nutno konstatovat, že za situace, kdy soud na základě skutkových zjištění plynoucích z obsahu spisové dokumentace dospěl k závěru, že žalovaným dosud nebylo prokázáno, že se žalobce podílel na skladování předmětných tabákových výrobků podle § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních – tj. že nebyl nijak prokázán jeho subjektivní vztah k těmto výrobkům, by bylo již nadbytečným (bezpředmětným) se zabývat dalšími žalobními tvrzeními stran neprovedení důkazů navrhaných žalobcem. Důkazní břemeno za této situace totiž vázlo právě na žalovaném.
50. Soud se poté za vyvstalého stavu věci zabýval též namítaným rozhodnutím, kterým byla žalobci vyměřena podle § 250 odst. 1 písm. a) a odst. 4 daňového řádu pokuta za opožděné tvrzení daně z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2013.
51. Podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně.
52. Podle § 2 odst. 5 daňového řádu se příslušenstvím daně rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.
53. Povahou pokuty za opožděné tvrzení daně se podrobně zabýval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, ve věci návrhu na zrušení § 250 daňového řádu. Vyslovil v něm, že pokuta za opožděné tvrzení daně je sankcí za podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování po stanovené lhůtě nebo za jejich nepodání vůbec. Vzniká přímo ze zákona (ex lege) ve stanovené výši odvozené od daně (či daňového odpočtu nebo daňové ztráty), která je předmětem opožděného či nepodaného daňového tvrzení. Správce daně pokutu daňovému subjektu sdělí platebním výměrem (deklaratorním rozhodnutím). Možno odkázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2019, č. j. 5 Afs 22/2018-36, ve kterém bylo vyloženo, že „[z] dikce § 250 odst. 1 daňového řádu je zjevné, že pokuta za opožděné tvrzení daně má ve vztahu k vyměřené spotřební dani akcesorický charakter.“
54. Z výše uvedeného je zřejmé, že jedním z předpokladů pro uložení pokuty je existence povinnosti podat daňové tvrzení. Pokuta za opožděné tvrzení daně je přitom příslušenstvím daně, a sleduje tudíž i její osud. Neexistuje-li samotná daňová povinnost, nemůže existovat ani pokuta, která je s ní takto spojena. Ačkoliv jsou vyměření daně a sdělení o předpisu pokuty dva spolu úzce související úkony, správce daně je činí dvěma samostatnými rozhodnutími. Lze je proto i napadat samostatnými odvoláními, žalobami a kasačními stížnostmi. Tato samostatnost má za následek to, že daňový subjekt zásadně nemůže do přezkumu rozhodnutí o pokutě přenášet námitky vztahující se k posouzení, zda vůbec a v Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

jakém rozsahu měl správce daně vyměřit daň, k níž se pokuta vztahuje, resp. zda byl vůbec daňový subjekt povinen podat daňové přiznání, a to za situace, kdy správce daně stěžovateli daň již vyměřil. Naopak soudní přezkum rozhodnutí o dani může mít dopad na soudní přezkum rozhodnutí o pokutě. Kdyby v řízení před soudem bylo zrušeno vlastní rozhodnutí o dani, měl by soud přezkoumávající rozhodnutí o pokutě zvážit (bez ohledu na pravidlo vázanosti původním skutkovým a právním stavem podle § 75 odst. 1 s. ř. s.), zda toto rozhodnutí může obstát (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 30/2007-68, ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 4/2012-30, ze dne 23. 4. 2015, č. j. 6 As 126/2014-44, nebo ze dne 31. 3. 2021, č. j. 10 Afs 397/2020-67).

55. V návaznosti na citované judikaturní závěry má pak zdejší soud za to, že s ohledem na dříve popsané důvody vedoucí ke zrušení rozhodnutí, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2013, je zcela namístě zrušit i žalobou dotčené rozhodnutí o pokutě, neboť bude ve věci nutno vyjasnit, zda se žalobce skutečně podílel na skladování vybraných výrobků dle § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních, resp. na základě relevantních zjištění prokázat jeho subjektivní vztah k dotčeným výrobkům, jak už bylo dříve konstatováno. Primárním předpokladem pro uložení předmětné pokuty je totiž existence povinnosti podat daňové tvrzení. Rozhodnutí o pokutě za opožděné tvrzení daně tudíž za vyvstalých okolností samostatně a nezávisle na rozhodnutí ve věci vyměření spotřební daně, neobstojí.
56. Vzhledem k veškerým výše učiněným hodnocením tak soud žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 2. 2023, č. j. 1728-3/2023-900000-312, ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. výrokem I. rozsudku zrušil pro vady řízení spočívající v tom, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí nemá oporu ve správním spisu a vyžaduje zásadní doplnění. V návaznosti na tento fakt poté zdejší soud výrokem II. rozsudku zrušil i rozhodnutí žalovaného ze dne ze dne 2. 2. 2023, č. j. 1728-4/2023-900000-312, a to pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. Soud současně v rámci obou nadepsaných výroků rozhodl podle § 78 odst. 4 s. ř. s., že se věci vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž tento bude podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku.
57. Soud přitom neprovedl podle § 52 odst. 1 s. ř. s. žalobcem navržené dokazování údají z živnostenského rejstříku či ARESu k jeho osobě, výpisem z rejstříku trestů žalobce, evidovanými údají k pobytu žalobce na území České republiky, zjištěním situace v místě objektu ve vlastnictví žalobce dle mapových portálů a pozemkové mapy, jakož ani spisovou dokumentací Policie ČR k vyšetřování dané věci, a to pro zjevnou nadbytečnost. Jak totiž plyne z dříve provedeného hodnocení soudu, veškeré pro posouzení věci rozhodné okolnosti obsahovala již samotná spisová dokumentace vedená právě pro daný případ, kterou se však dokazování neprovádí. K tomu je třeba dále uvést, že navrhnul-li žalobce též důkaz správním spisem [konkrétně napadenými rozhodnutími včetně doručenek, prvostupňovými platebními výměry včetně doručenek, rozsudkem zdejšího soudu ze dne 6. 4. 2022, č. j. 16 Af 2/2019-124, výpisem z evidence cizinců s povoleným pobytem na území České republiky k osobě D. U. N. (zprávou cizinecké policie), výpisem z katastru nemovitostí k dotčené budově, veškerými vyjádřeními žalobce v rámci daňového řízení, protokoly o výsledku svědků, nájemní smlouvou ze dne 24. 8. 2011, nákresem daného objektu provedeného svědkyní, protokolem o místním šetření ze dne 16. 8. 2013, protokolem o ústním jednání ze dne 25. 3. 2015, vyrozuměním žalobce o možnosti seznámit se s podklady pro rozhodnutí a výzvou k podání DAP], obsah správního spisu (tj. všechny jeho součásti) nelze považovat bez dalšího za důkaz, neboť vychází-li soud ve správním

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

soudnictví z údajů a listin obsažených ve správním spisu, nejedná se o dokazování ve smyslu nadepsaného ustanovení s. ř. s. (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2015, č. j. 7 As 83/2015-56, ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, nebo ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 As 68/2011-75). Vyplývá to ze samotné podstaty řízení ve správním soudnictví, které je přezkumným řízením řízení správního (daňového), přičemž správní spis je obrazem a výsledkem správního (daňového) řízení, dokládající skutkový stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2019, č. j. 3 Afs 194/2017-25).

58. Výrok III. rozsudku o náhradě nákladů řízení má poté oporu v § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, jenž měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce měl ve věci úspěch, má proto právo na náhradu nákladů řízení, a soud tudíž žalovanému uložil zaplatit mu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení o předmětné žalobě v celkové výši 18 342 Kč. Tyto náklady jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem za žalobu proti dvěma samostatným správním rozhodnutím žalovaného (tj. 2 x 3 000 Kč) a náklady právního zastoupení žalobce stanovenými dle § 9 odst. 4 písm. d), § 6 odst. 1 a § 7 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), sestávající z částky 9 300 Kč za tři úkony spočívající v převzetí a přípravě zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, za písemné podání nebo návrh ve věci samé (tj. žalobu) dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu a za účast na jednání před soudem dle § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu (tj. 3 x 3 100 Kč), včetně tří paušálních náhrad výdajů po 300 Kč dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu (tj. 3 x 300 Kč) a dále z částky 2 142 Kč, která činí 21 % DPH z uvedených částek bez soudního poplatku, kterou je advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů. Náhradu nákladů řízení za návrh na přiznání odkladného účinku, který nebyl úspěšný, soud žalobci nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 14. srpna 2024

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