

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **Hercok, s. r. o.**, se sídlem Jíkevská 195, Bobnice, zastoupena Mgr. Janem Baladou, advokátem se sídlem Palackého 740/1, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2015, č. j. 30498-2/2015-900000-304.7, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 27. 11. 2017, č. j. 46 Af 24/2015 - 45,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4.114 Kč a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Jana Balady, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Celní úřad pro Středočeský kraj rozhodl dne 27. 3. 2015 podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních"), o propadnutí 740 litrů minerálního oleje obchodního označení motorová nafta ve

vlastnictví žalobkyně. Žalovaný dne 24. 6. 2015 zamítl odvolání žalobkyně a rozhodnutí o propadnutí potvrdil.

[2] Rozhodnutí vycházela ze skutečnosti, že motorová nafta byla skladována ve skladových prostorách ve vlastnictví společnosti Herst, s. r. o. (dále jen „společnost Herst"), kde provedl celní úřad dne 15. 11. 2013 místní šetření. Místnímu šetření přítomný zaměstnanec společnosti Herst, pan M. K., nepředložil ke skladované motorové naftě žádné doklady prokazující její zdanění spotřební daní ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních. Později předložené doklady správce daně neuznal s ohledem na chybějící náležitosti, případně pro pozdní doložení.

II. Řízení před krajským soudem

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Praze.

[4] Krajský soud žalobě vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost a nesprávné hodnocení důkazů.

[5] Krajský soud nejprve uvedl, že doklad dle § 5 zákona o spotřebních daních musí mít v dispozici skladovatel, tedy osoba, která vybrané výrobky skladuje. Jinak nemůže být splněna podmínka, že jsou vybrané výrobky skladovány s dokladem. Nepostačuje, má-li doklad v držení vlastník vybraných výrobků, neboť ten nemá tyto výrobky fyzicky v držení, pakliže je skladuje u jiné osoby. Ohledně určení skladovatele odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména na rozsudky ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85, ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 – 80, a ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 - 71.

[6] Krajský soud shrnul, že v době, kdy probíhalo řízení o zajištěných vybraných výrobcích, uvedly žalobkyně a společnost Herst ve vyjádření ze dne 3. 10. 2014, že společnost Herst byla pouhým vlastníkem objektu, kde byly pohonné hmoty umístěny. Umístěny však do těchto prostor byly žalobkyní, která jediná jako jejich vlastník měla a mohla mít doklady vztahující se k plnění povinností dle § 5 zákona o spotřebních daních. U žalobkyně však správce daně tyto okolnosti dosud vůbec nezjišťoval. Ve stejné době, tj. před vydáním prvostupňového rozhodnutí, podala žalobkyně dne 9. 10. 2014 ke správci daně odvolání proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků, v němž namítla, že vybrané výrobky byly zajištěny v prostorech, které se nacházejí v majetku společnosti Herst, ovšem tato společnost neprováděla jejich skladování a neměla je v držení ani jako jejich skladovatel, takže nebyla ani způsobilým příjemcem rozhodnutí o zajištění ani subjektem, vůči němuž mohl správce daně činit úkony v rámci místního šetření. V řízení o zajištěných vybraných výrobcích se pak společnost Herst vyjádřila k odvolání žalobkyně tak, že nemohla sama poskytnout správci daně relevantní informace o vybraných výrobcích ve vztahu k § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, neboť nebyla jejich vlastníkem ani neprováděla jejich skladování, a tedy relevantní informace a podklady nemohla mít k dispozici.

[7] Správce daně ani žalovaný se nicméně otázkou, zda vybrané výrobky v nemovitosti ve vlastnictví společnosti Herst skladovala žalobkyně, nebo společnost Herst, nezabývali,

žalovaný jen stručně v odst. 35 svého rozhodnutí uvedl, že společnost Herst vybrané výrobky skladovala, aniž by se však vypořádal s námitkami této společnosti a žalobkyně. Při posuzování splnění podmínek § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních vycházely celní orgány pouze z toho, že žalobkyně je vlastníkem vybraných výrobků. Správné určení skladovatele je však významné, neboť právě tato osoba musí disponovat doklady dle § 5 zákona o spotřebních daních.

[8] Krajský soud tedy dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný se dostatečně nezabýval skutečností, kdo v době provedení kontroly skladoval zajištěné vybrané výrobky. Tato skutečnost zabránila soudu zhodnotit žalobní bod napadající závěr žalovaného, že skladovatelem byla společnost Herst, a dále posoudit, zda je pro přezkum zákonnosti napadeného rozhodnutí relevantní hodnotit postup celních orgánů vůči žalobkyni, nebo zda je třeba se zaměřit na doklady předložené společností Herst. Proto k ní přihlédl z úřední povinnosti.

[9] Jako důvodnou soud dále shledal námitku, že žalovaný bezdůvodně nepřihlédl k dokladům (v rozhodnutí označovaným jako doklady IV - VI), které žalobkyně předložila.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[10] Proti rozhodnutí krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost. V té namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem.

[11] Stěžovatel se ztotožňuje s teoretickými východisky ohledně osoby skladovatele, jak je vyložil krajský soud, namítá však, že na jejich základě dospěl k nesprávným závěrům. Zatímco zdanění vybraných výrobků podle § 5 zákona o spotřebních daních je prokazováno pod plným důkazním břemenem daňového subjektu (skladovatele), určení osoby skladovatele nelze vnímat jako konstitutivní nález správce daně v řízení pod jeho plným důkazním břemenem. Jednoznačně jde jen o nalezení a deklaratorní osvědčení té osoby, u které se detence vybraných výrobků podle všech dostupných okolností – s ohledem na dostupná skutková tvrzení účastníků řízení, dostupné důkazní prostředky a z nich provedená dostupná skutková zjištění – jeví jako nejpravděpodobnější. Ač sice správce daně zejména s přihlédnutím k aktivitě účastníků řízení (jejich tvrzení a předkládání důkazních prostředků) dostupné důkazní prostředky také vyhledává a je odpovědný i za jejich řádné provedení a hodnocení, nemá stran prokázání skutečné osoby skladovatele plné důkazní břemeno a taková představa je absurdní. Bez součinnosti v úvahu připadající osoby zpravidla správce daně ani *ex offo* nic „vypátrat“ (prokázat) nemůže.

[12] Při určení osoby skladovatele se správce daně obrací na osobu, u níž je detence nad vybranými výrobky nejvíce pravděpodobná, tedy na vlastníka dané části skladovacího prostoru, o němž lze bez dalšího předpokládat, že má k vybraným výrobkům určitý kvalifikovaný vztah, spočívající v úmyslu vybrané výrobky uchovávat, zajistit před znehodnocením, odcizením apod. Dále záleží již jen na jeho aktivitě či pasivitě v řízení.

[13] Stěžovatel se proto domnívá, že soudem akcentované skutečnosti (tvrzení žalobkyně i společnosti Herst, že skladovatelem je žalobkyně, nikoliv společnost Herst) jsou v dané věci nerozhodné a jeho právní závěry nesprávné.

[14] Po celou dobu řízení v obou stupních byla skutková situace stran osoby *skladovatele* jasná, byl jím vlastník skladovacích prostor - společnost Herst. Ta při místním šetření objektivně vykonávala detenci nad předmětnými výrobky prostřednictvím svého zaměstnance p. K. Pokud se až v průběhu řízení začala žalobkyně i společnost Herst pouhými slovními tvrzeními *subjektivně* vymezovat proti *objektivně* zjištěné a osvědčené detenci vybraných výrobků, nelze to hodnotit jinak než jako irelevantní účelová tvrzení bez vlivu na dostatečně zjištěný skutkový stav (obě společnosti jsou navíc propojeny totožným sídlem, jednatelem i advokátem, a vyladit shodný skutkový i procesní postoj v řízení podle vlastních potřeb proto vskutku nedá žádnou práci). Ke svým tvrzením nedoložily ani žádné důkazy.

[15] Žalobkyně netvrdila, že danou část skladu ve vlastnictví společnosti Herst měla např. v nájmu s výlučným přístupem k vybraným výrobkům a proto v době místního šetření vybrané výrobky fyzicky ovládala. Detence žalobkyně nad vybranými výrobky v této době je společnostmi dovozena z titulu umístění vybraných výrobků na dané místo žalobkyní (jejich vlastníkem), která však – byla-li by taková skutečnost vůbec pravdivá – *prima facie* o detenci přišla hned v okamžiku, jakmile je na dané místo skladu společnosti Herst složila a sklad opustila.

[16] Stěžovatel uvádí, že ze strany žalobkyně i společnosti Herst se jednalo o nedostatečná a zcela nepodložená obecná skutková tvrzení. Omezily se na popírání skladování společností Herst, čímž skutkový stav stran osoby skladovatele nezpochybnily a nezaložily povinnost správců daně vést v tomto směru další dokazování. Skutková zjištění byla dostatečná a jasná. Je tak zřejmé, že rozhodnutí stěžovatele není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[17] Stěžovatel tedy shrnuje, že určení společnosti Herst jakožto osoby skladovatele je od počátku řízení skutkově i důkazně dostatečně podloženo a nikdy nebylo účinně zpochybněno. Z protokolu o místním šetření nadto jasně plyne, že vybrané výrobky byly skladovány na „volné ploše“ skladových prostor společnosti Herst, nikoliv ve stavebně odděleném, výlučném a uzamykatelném prostoru skladových prostor této společnosti, ke kterému by vůbec mohla mít (za nějakého současného právního titulu) výlučný přístup žalobkyně tak, aby případně mohl být závěr o osobě skladovatele odlišný. Platí tak, že společnost Herst jako skladovatel neměla k dispozici řádné doklady dle § 5 zákona o spotřebních daních, byly splněny podmínky pro propadnutí vybraných výrobků (dotčených 740 litrů motorové nafty), a dodatečně dokládané doklady žalobkyní (vlastníkem vybraných výrobků) jsou bez dalšího irelevantní.

[18] Žalobkyně považuje předmětnou kasační stížnost za nepřípustnou, neboť stěžovatel napadá skutková zjištění učiněná krajským soudem v napadeném rozsudku, nikoli právní názory, ze kterých napadený rozsudek vychází. Skutková zjištění nelze kasační stížností napadnout.

[19] Žalobkyně je dále přesvědčena o tom, že kasační důvody se zcela míjejí s důvody, ze kterých krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele. Důvodem pro zrušující výrok byla procesní pochybení stěžovatele, nesprávné hodnocení důkazů a nedostatek odůvodnění, nikoli hodnocení toho, zda společnost Herst byla či nebyla skladovatelem předmětných pohonných hmot.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Kasační stížnost je projednatelná.

[21] Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu z důvodu nesprávného právního posouzení věci. Domnívá se, že na základě zjištěného skutkového stavu učinil krajský soud nesprávný závěr o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného.

[22] Krajský soud shledal rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Dle názoru soudu se stěžovatel dostatečně nevypořádal s námitkami žalobkyně i společnosti Herst týkající se nejasností ohledně osoby skladovatele. Stěžovatel naopak tvrdí, že o osobě skladovatele nebylo v průběhu celého řízení pochyb a pouhé slovní (písemné) vyjádření nesouhlasu se skutkovým stavem ze strany žalobkyně a společnosti Herst nezakládá povinnost stěžovatele se těmito námitkami dále zabývat.

[23] Požadavek na přezkoumatelnost rozhodnutí jasně plyne z právní úpravy a jeho aplikací se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval. Z jeho ustálené judikatury vyplývá, že z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Nestačí proto, pokud správní orgán při vypořádávání se s argumentací účastníka pouze konstatuje, že tato je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech resp. důvodech právních či skutkových) její nesprávnost spočívá (srov. např. rozsudek ze dne 26. 4. 2013, č. j. 5 Afs 44/2012 - 19).

[24] Pokud správní orgán těmto požadavkům nedostojí, zatíží svoje rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

[25] Ustanovení § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních stanoví: „*Nejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu nebo není-li prokázáno oprávněné nabytí vybraných výrobků za ceny bez daně, správce daně tyto vybrané výrobky zajistí, jestliže jsou skladovány bez dokladu uvedeného v § 5.*“ Z následujících ustanovení zákona plyne, že v případě, že skladovatel v následujícím správním řízení neprokáže, že skladoval výrobky s potřebným dokladem prokazujícím jejich zdanění, rozhodne správce daně o jejich propadnutí či zabrání, není-li znám vlastník. Odpovědnost za prokázání zdanění tedy leží na skladovateli, který může být odlišný od vlastníka těchto výrobků.

[26] Výkladem pojmu „skladování“ a „skladovatel“ se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již vícekrát. Z této judikatury také správně vyšel krajský soud.

[27] V rozsudku ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85, uvedl, že pojem skladování by měl být vykládán spíše ve smyslu detence. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud také dovodil, že je primárně věcí celních orgánů prokázat, že způsob nakládání kontrolované osoby se zjištěnými vybranými výrobky lze považovat za skladování.

[28] Dále se k problematice osoby skladovatele vyjádřil zdejší soud v rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 - 80, v němž dovodil, že „*Smyslem zákona č. 353/2003 Sb. je skutečně postihovat za neoprávněné skladování neznačených tabákových výrobků jejich skladovatele, tj. osobu, která má k těmto výrobkům vlastní subjektivní vztah. Těmito osobami mohou v obecné rovině být např. neoprávněný uživatel skladovacích prostor, podnájemce, nájemce či vlastník, u nichž je nutno prověřit postupně jejich vztah ke skladovacím prostorám. Odpovědnost za skladování vybraných výrobků je objektivní, nelze ji však chápat v tom smyslu, že za tento delikt odpovídá za všech okolností každý nájemce nebytových prostor, kde byly vybrané výrobky nalezeny. Odpovědnost nelze spojovat pouze s prostorem, nýbrž v prvé řadě s předmětnými výrobky a jejich detentorem*“.

[29] V rozsudku ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 - 71, poté Nejvyšší správní soud doplnil, že detence je obdobná držbě, jejíž podstatou jsou dva prvky: vůle držitele nakládat s věcí jako s vlastní (subjektivní prvek) a faktické ovládání věci, tzv. výkon faktického panství nad věcí (objektivní prvek). Detenční právo vykonává osoba, která stejně jako držitel vykonává faktické panství nad věcí, avšak nakládá s věcí jako s cizí. U detentora je tedy dáno faktické ovládání věci, nikoli však vůle nakládat s věcí jako s vlastní (blíže viz Fiala, J.; Kindl, M. a kol. Občanské právo hmotné. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007, s. 244). Pro naplnění pojmu skladování je nepodstatné, kdo má uložené výrobky ve svém vlastnictví (srov. také rozsudky zdejšího soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 - 68, a ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 - 53), podstatné je faktické ovládání věci. 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, ale jak zdejší soud zdůraznil v rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 - 80: „*Postup cestou od osoby s nejbližším vztahem k výrobkům k osobám dalším je nutné omezit, a to pouze na osoby, u kterých je existence detenčního práva k výrobkům alespoň pravděpodobná*“.

[30] Z výše uvedené judikatury plyne, že nelze automaticky vlastníka skladových prostor považovat za skladovatele předmětných výrobků. Při určení osoby skladovatele však celní orgány postupují správně, pokud svou pozornost zaměří na nejpravděpodobnější osobu, která by skladovatelem mohla dle okolností být, v současném případě tedy vlastníka skladu.

[31] Je však třeba mít na zřeteli, že propadnutí výrobků (či jejich zabrání, není-li znám vlastník), má povahu sankce, respektive ochranného opatření (srov. rozsudek ze dne 27. 2. 2013, č. j. 7 Afs 55/2012 - 23). Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 3. 3. 2010,

č. j. 1 Afs 12/2010 - 107, č. 2054/2010 Sb. NSS uvedl, že propadnutí výrobků je sankcí za porušení zákona o spotřebních daních: stát zde trestá vlastníka předmětných výrobků podléhajících spotřební dani především za nedodržení evidenčních povinností specifikovaných v § 5, § 6 a dalších zákona o spotřebních daních.

[32] I z tohoto důvodu je však nutné, aby celní orgány důsledně osobu skladovatele identifikovaly a popsaly, z čeho dovozují jeho objektivní vztah k předmětným výrobkům.

[33] V současném případě byla situace zkomplikována problematickým vedením správního řízení, neboť správní orgán prvního stupně od počátku řízení nejednal řádně s oběma účastníky. Ustanovení § 42a odst. 1 zákona o spotřebních daních stanoví, že účastníkem řízení o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku je osoba, u níž byly vybrané výrobky zjištěny a dále osoba, která má věcné právo k zajištěným vybraným výrobkům nebo dopravnímu prostředku. V projednávané věci byly takovými osobami společnost Herst, jakožto osoba, u níž byly výrobky zjištěny a žalobkyně jakožto osoba s věcným – vlastnickým – právem.

[34] Rozhodnutí o zajištění výrobků ze dne 19. 11. 2013 bylo doručeno pouze společnosti Herst. Žalobkyni nebylo doručeno ani poté, co ji společnost Herst při ústním jednání dne 20. 3. 2014 označila jako vlastníka. Dne 3. 4. 2014 bylo zahájeno řízení o zajištění vybraných výrobků, jehož cílem bylo prokázání, zda existují důvody pro uvolnění či naopak propadnutí zajištěných výrobků. Oznámení o zahájení tohoto řízení bylo doručeno žalobkyni dne 4. 4. 2014. Jeho součástí byla výzva k vyjádření se ke skutečnostem popsaným v rozhodnutí o zajištění výrobků ze dne 19. 11. 2013, které však žalobkyni současně ani dříve doručeno nebylo, a případně k navržení provedení dalších důkazů. Naopak společnosti Herst bylo toto oznámení doručeno až dne 26. 9. 2014. Dne 3. 10. 2014 bylo celnímu úřadu doručeno podání nazvané společné vyjádření účastníků řízení, tedy společnosti Herst a žalobkyně, za které jednal společný právní zástupce. Přílohou této písemnosti byla plná moc žalobkyně udělená danému právnímu zástupci. Další plná moc není součástí správního spisu. V tomto vyjádření účastníci řízení namítli, že společnost Herst je pouze vlastníkem předmětného skladu a doklady k prokázání zdanění výrobků disponuje žalobkyně, která je dokládala v souvisejícím vyměřovacím řízení. Dále poukázali na nesprávný procesní postup správního úřadu a žalobkyně žádala zaslání (řádné doručení) rozhodnutí ze dne 19. 11. 2013. Účastníci uvedli, že po napravení procesních chyb se budou k věci dále vyjadřovat. Po této žádosti bylo žalobkyni dne 7. 10. 2014 doručeno rozhodnutí ze dne 19. 11. 2013, proti kterému podala dne 9. 10. 2014 odvolání. V něm namítala, že společnost Herst nebyla skladovatelem předmětných výrobků.

[35] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že je třeba trvat na dodržení procesních práv účastníků řízení. Ačkoliv jednatelem žalobkyně a společnosti Herst byla totožná osoba, nelze presumovat, že jiný účastník řízení se o rozhodných skutečnostech dozvěděl z titulu personálního propojení dvou společností. Správní orgány jsou povinny zachovat korektní procesní postup a doručovat oběma účastníkům řízení, a to i v případě, že by měly společného zástupce. Pokud je výzva k vyjádření adresovaná jedné společnosti, není možné vyžadovat, aby na tuto výzvu reagovala společnost druhá. Stejně tak pokud výzva odkazuje

na předchozí rozhodnutí, které však nebylo řádně doručeno, nelze klást k tíži účastníka řízení, že ve stanovené lhůtě na výzvu nezareaguje.

[36] Je pravdou, že účastníci řízení mohli svým dílem přispět ke zlepšení průběhu řízení a objasnění stavu věci, například žalobkyně mohla i ve svém zájmu reagovat na výzvu žádostí o zaslání nedoručeného rozhodnutí dříve, než po několika měsících, odpovědnost za vedení správního řízení však leží plně na správním orgánu.

[37] Stěžovatel namítá, že situace ohledně osoby skladovatele byla po celou dobu řízení jasná, a to z důvodů vyjádřených v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud však konstatuje, že důvody, pro které se stěžovatel domníval, že o osobě skladovatele není pochyb a které vyjevil právě v kasační stížnosti, absentují v odůvodnění rozhodnutí o propadnutí výrobků. To zakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí z hlediska otázky, zda osoba skladovatele byla stěžovatelem určena správně, jak uvedl již krajský soud.

[38] Vzhledem k procesním pochybením v rámci vedení správního řízení bylo na správních orgánech, aby se o to pečlivěji vypořádaly se všemi okolnostmi daného případu a námitkami vznesenými v jeho průběhu. Nejvyšší správní soud nadto znovu akcentuje povahu propadnutí výrobků, jakožto sankčního nástroje, jak již uvedl výše.

[39] Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že je povinností orgánů veřejné moci vypořádat se s uplatněnými námitkami, jak bylo také již shora uvedeno. V určitých případech je možné akceptovat i implicitní vypořádání dílčích otázek, pokud je proti nim postavena ucelená argumentace odpovídající na otázky zásadní pro daný případ (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72). Správní orgán prvního stupně ani stěžovatel však součástí odůvodnění svých rozhodnutí neučinili vysvětlení, proč považují za skladovatele předmětných výrobků společnost Herst, tuto okolnost pouze konstatovali bez bližšího zdůvodnění.

[40] Judikatura Nejvyššího správního soudu jasně vymezila, že nelze bez dalšího považovat za skladovatele vlastníka skladových prostor. Pokud tedy vůči tomuto závěru vznášely jak společnost Herst, tak žalobkyně, v průběhu správního řízení byť obecné námitky, měly správní orgány povinnost do odůvodnění rozhodnutí zahrnout reakci na ně, jakkoliv by v míře konkrétnosti odpovídala uplatněným námitkám.

[41] Je sice s podivem, že společnost Herst námitky ohledně skutečnosti, že sama není skladovatelem zajištěných výrobků a povinnost prokázat jejich zdanění ji tedy netíží, nenamítala ihned poté, co se o zajištění výrobků dozvěděla, a zároveň celním orgánům jisté doklady k prokázání zdanění sama nabízela, a může to svědčit o určité nevěrohodnosti či účelovosti následných tvrzení ze strany účastníků řízení, bylo však na správních orgánech, nikoliv na soudu, aby důkladně zhodnotily všechna tvrzení a důkazy a z nich učinily odpovídající skutkové a právní závěry, které by následně v odůvodnění rozhodnutí o propadnutí výrobků řádně zdůvodnily.

[42] Vzhledem k tomu, že stěžovatel tak neučinil, krajský soud jeho rozhodnutí správně zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

V. Závěr a náklady řízení

[43] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[44] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalobkyně měla ve věci úspěch, přísluší jí proto náhrada nákladů. Náklady v jejím případě tvoří odměna a hotové výdaje zástupce, přičemž výše odměny za jeden úkon právní služby činí 3.100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.]. Soud proto žalobkyni přiznal částku 3.100 Kč za jeden úkon právní služby spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti. K jednomu úkonu právní služby soud připočetl paušální náhradu hotových výdajů zástupce žalobce ve výši 300 Kč za jeden úkon, tj. celkem částku 3.400 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu).

[45] Soud zjistil, že zástupce žalobkyně je plátcem DPH, a proto mu náleží odměna navýšená o 21 % (§ 14 advokátního tarifu). Výše takto vypočtené odměny činí 4.114 Kč.

[46] Celkem tedy žalobkyni náleží náhrada nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem ve výši 4.114 Kč. Žalovaný je povinen ji uhradit k rukám zástupce žalobkyně v přiměřené lhůtě, kterou Nejvyšší správní soud stanovil v trvání 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. května 2018

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu