ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců JUDr. Pavla Molka a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **J. P.,** zastoupen JUDr. Jaromírem Heto, advokátem se sídlem Vodní 1972, Zlín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 12. 2017, č. j. 29 Af 68/2015 - 64,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 5. 12. 2017, č. j. 29 Af 68/2015 - 64, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Pracovníci Celního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „celní úřad“) ve spolupráci s Policií ČR vyšetřující podezření ze spáchání zvlášť závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby provedli dne 26. 10. 2012 kontrolu skladových prostor u kontrolované osoby CIS – AIR International, s. r. o., na adrese Bílá Hlína 607, Slušovice. V objektu hangáru letiště bylo uskladněno celkem 28 962,16 litrů vybraných výrobků – lihovin různých druhů, přičemž nebylo prokázáno, že se jedná o výrobky již zdaněné nebo oprávněně nabyté za ceny bez daně. Na základě předložené smlouvy o pronájmu nebytových prostor ze dne 18. 11. 2011 celní úřad zjistil, že tyto prostory pronajala společnost CIS – AIR International, s. r. o., žalobci. Celní úřad rozhodl nejprve dne 16. 5. 2013 o zajištění vybraných výrobků podle § 42a odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) a následně vyměřil žalobci za zdaňovací období říjen 2012 platebním výměrem ze dne 15. 8. 2014, č. j. 38498/2014-640000-31, spotřební daň z lihu ve výši 2 877 930 Kč, a to z 10 098 litrů etanolu, neboť ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních skladoval

nezdaněné výrobky. Celní úřad při tom vycházel i z jednání, při nichž žalobce uvedl, že využíval část pronajatého hangáru ve Slušovicích na letišti Bílá Hlína a její části dále podnajímal dalším osobám, zejména zaměstnancům aeroklubu. Zhruba 170 m^2 pronajal dne 3. 10. 2012 jemu neznámému muži na základě ústní dohody, a to bez určení druhu zboží, které tam má být uloženo. Předal mu klíče a nebyl přítomen, když bylo přivezeno uskladňované zboží. Nebyl mu znám druh ani množství uskladněného zboží, takže se podle svého názoru nepodílel na skladování vybraných výrobků a nevěděl o tom, že tam bylo zboží uloženo nelegálně. Celní úřad ovšem v rozhodnutí o vyměření daně konstatoval, že žalobce skladovací prostory v hangáru letiště skutečně užíval a o skladování lihovin vzhledem ke své fyzické přítomnosti u naskladnění přinejmenším věděl nebo vědět mohl a jako nájemce daných prostor nesl plnou zodpovědnost jak za prostory, tak za lihoviny v nich uskladněné. Svá tvrzení o ústním uzavření smlouvy o podnájmu daných prostor jiné osobě za 8 000 Kč na měsíc žalobce nijak nedoložil ani neprokázal vztah jiných osob ke skladování daných lihovin, takže celní úřad vycházel z toho, že i v době skladování daných lihovin měl do hangáru letiště přístup pouze žalobce. Stal se proto plátcem daně dle § 66 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních.

[2] Žalobce napadl platební výměr odvoláním, v němž uvedl, že v jeho výroku není výslovně uvedeno, že byl vydán podle pomůcek. Žalobce se tak nemohl k použitým pomůckám vyjádřit. Navíc sám žalobce nebyl u zajištění zboží přítomen, takže nemohl zjistit jeho druh a množství, aby mohl podat daňové tvrzení ke spotřební dani. V doplnění odvolání navrhl vypracování znaleckého posudku o skutečném obsahu etanolu v zajištěném zboží a zdůraznil, že dal část skladovací plochy v hangáru pouze jednorázově do podnájmu neznámé osobě a bylo na celním úřadu, aby jeho tvrzení o pronajmutí neznámé osobě vyvrátil.

[3] Rozhodnutím ze dne 27. 5. 2015, č. j. 10931-7/2015-9000000-304.4, žalovaný změnil výrok platebního výměru celního úřadu tak, že se spotřební daň vyměřuje ve stejné výši, ovšem výslovně do výroku zahrnul odkaz na ustanovení § 139 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a v odůvodnění vyložil, že daň byla fakticky stanovena dokazováním, byť se v rozhodnutí celního úřadu objevila i zmínka o použití pomůcek. Žalovaný připomněl, že žalobce pouze tvrdil, ale nijak neprokázal, že uzavřel s neznámou osobou podnájemní smlouvu za účelem uskladnění deseti palet neznámého zboží. Sám během řízení přislíbil dodat informace o osobě, která si u něj zboží uskladnila, ale neučinil tak a nepředložil jediný důkaz ohledně jím tvrzené podnájemní smlouvy, takže žalovaný označil toto tvrzení za účelové. Žalobce měl ke skladovanému zboží kvalifikovaný vztah, jak požaduje judikatura Nejvyššího správního soudu, ostatně sám uvedl, že věděl, že se v pronajatých prostorách nachází deset palet zboží. Žalovaný tedy setrval na závěru, že žalobce skladoval předmětných 10 098 litrů etanolu, a vznikla mu tak povinnost přiznat a zaplatit daň.

II.

[4] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). V ní tvrdil, že jeho smlouva o nájmu se společností CIS – AIR International, s.r.o., je neplatná a je třeba ji pokládat za smlouvu o výpůjčce. Z toho plyne, že jeho smlouva s osobou, která mu za využití části hangáru na jeden měsíc zaplatila 8 000 Kč, byla smlouvou o nájmu nebytového prostoru, a nikoli smlouvou skladovací.

Žalobce se tak na skladování vybraných výrobků nijak nepodílel, a není tedy ani plátcem spotřební daně z lihu. Dále žalobce brojil proti tomu, že zajištění zboží provedl celní úřad ve spolupráci se společností CIS – AIR International, s.r.o., ovšem žalobce neměl ani možnost se přesvědčit o charakteru a množství zajištěných vybraných výrobků a nebyly mu předloženy jejich vzorky.

[5] Krajský soud žalobě vyhověl rozsudkem ze dne 5. 12. 2017, kterým rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle krajského soudu žalobce vybrané výrobky (lihoviny) neskladoval ani nedopravoval ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, a proto není ani plátcem spotřební daně z lihu podle § 66 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních. Nebylo totiž prokázáno, že by měl ke skladovaným výrobkům jakýkoliv vztah, natož pak kvalifikovaný vztah, jak požaduje judikatura Nejvyššího správního soudu. Předmětem ústní dohody mezi žalobcem a předmětnou osobou nebylo uskladnění zboží a „péče o toto zboží“, ale poskytnutí části prostoru hangáru, resp. nájem či podnájem těchto prostor. Cizí osoba tak získala přístup do prostor hangáru, žalobce jí předal klíče, uvedená osoba si sama organizovala přivezení a vykládání zboží, nepožadovala po žalobci péči o zboží v rámci skladování, neinformovala žalobce, o jaké zboží se má jednat, požadovala jen jedno – měsíční pronájem prostoru pro své zboží. Za těchto okolností tedy žalobce jakkoliv nenakládal (ani jako s věcí cizí) s vybranými výrobky, nebyl v pozici jejich detentora a už vůbec ne v pozici skladovatele, neboť se na jejich skladování nijak nepodílel. Ačkoliv i žalobci zřejmě zůstal zachován přístup do těchto prostor, nelze jej považovat za detentora s nejužším vztahem k uskladněným lihovinám. Celní orgány nevěnovaly dostatečnou pozornost samotné vůli žalobce, který nechtěl mít s naváženými vybranými výrobky nic společného. Pouze chtěl předmětný prostor podnajmout za menší finanční úhradu, ale o navezené zboží se nechtěl starat nebo hlídat jeho bezpečné skladování. Podle krajského soudu žalovaný výše uvedené skutkové okolnosti zjištěné od žalobce nijak nezohlednil, přitom žalobce je tvrdil od počátku. Případ směřoval k tomu, že žalobce je skladovatelem vybraných výrobků, neboť byly nalezeny v prostorách užívaných žalobcem a současně jiné osoby neprověřoval. Podle krajského soudu se lze přiklonit i k tomu, že se žalobce stal obětí předem promyšleného podvodu v souvislosti s organizovaným zločinem ve věci ohrožování zdraví závadnými potravinami, konkrétně velkým množstvím lihu zadrženého v objektech trestně stíhaných V. a T. B. Nebylo v silách žalobce rozkrýt propracovaný organizovaný zločin a úkony jednotlivých aktérů, a proto oprávněně očekával informace z dosavadního vyšetřování předmětného případu, a to právě s dopadem na tuto daňovou věc. Rozhodující je odpovědnost osob, které se chtěly vybraných výrobků zbavit, dopravily je do hangáru a nechaly zde uložit. Přitom mohlo být možné je dohledat například prověřováním kolků, kterými byly skladované lihoviny opatřeny. Žalovaný si ovšem při zjišťování skutečností rozhodných pro správné stanovení daně zjednodušil situaci tak, že pravděpodobné plátce této spotřební daně nedohledal a povinnost uhradit daň uložil bez dalšího žalobci.

III.

[6] Žalovaný (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[7] Stěžovatel trval na tom, že osobou skladující tyto výrobky ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních byl žalobce, a proto je i osobou povinnou k uhrazení spotřební daně z vybraných výrobků. Stěžovatel vytkl krajskému soudu, že vycházel z vnitřně rozporných žalobcových tvrzení a akceptoval jeho argumentaci, že odpovídal jen za pronajatou část hangáru, ale již ne za zajištěné výrobky. Žalobce měl například k dispozici klíče od svých pronajatých prostor, potom však tyto klíče údajně dal neznámé osobě. Přestože již poté klíče k dispozici neměl, byl schopen si odemknout a prohlédnout si svoji část pronajatých prostor a pak zase zamknout.

[8] Podle stěžovatele je skladovatelem primárně taková osoba, která má k vybraným výrobkům určitý kvalifikovaný vztah, spočívající v úmyslu je uchovávat, zajistit před znehodnocením, odcizením apod., za současného předpokladu, že výrobky drží, tedy je ve vztahu k nim detentorem. Pokud zde taková osoba není, obrací se pozornost na identifikaci „prostého“ detentora, a to obvykle v pořadí směrem od osoby, u níž je detence nejvíce pravděpodobná – tj. vlastníka prostor, v němž jsou výrobky skladovány, přes nájemce, podnájemce atd. Stěžovatel také trval na tom, že zjistil veškeré skutečnosti důležité pro správné zjištění a stanovení daně. Pokud chtěl žalobce zpochybnit provedená zjištění, měl dostatek času i prostoru k tomu, aby svoje tvrzení prokázal, ostatně to i slíbil. Není v silách stěžovatele zjišťovat v celé ČR údajnou „neznámou osobu“ na základě žalobcovy informace, že se jednalo asi o padesátiletého muže. Žalobcova tvrzení tak nebyla ničím doložena a je třeba je pokládat za účelová. Z tvrzení krajského soudu, že výrobce lihovin mohl být zjištěn podle kolků na nich nalepených, je vidět, že si nevšiml, že uvedené zjišťováno proběhlo, ovšem s negativním výsledkem, a že byl žalobce o výsledku provedených zjištění informován. Navíc skutečnost, jakými etiketami jsou označeny zajištěné lihoviny, nemá vliv na určení plátce daně. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

IV.

[9] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s rozsudkem krajského soudu. Zdůraznil, že osoby, které vjely do letištního hangáru nákladním vozidlem nebo vysokozdvižným vozíkem, byly těmi osobami, které vybrané výrobky dopravovaly, a měly se tak stát plátci daně, neboť si byly vědomy totožnosti přepravovaného nákladu. Celní orgány však na hlubší prověřování okolností případu rezignovaly a za skladovatele a plátce spotřební daně z lihu označily žalobce. Z těchto důvodů navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

V.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Stěžovatel namítá důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Oba důvody se ovšem v jeho kasační stížnosti prolínají, neboť souběžně brojí proti tomu, jak krajský soud posoudil rozhodnou otázku, zda lze žalobce pokládat za „skladovatele“ ve smyslu § 4 odst.

1 písm. f) zákona o spotřebních daních, a ze kterých skutkových okolností přitom krajský soud vycházel a které okolnosti naopak pominul.

[13] Podle § 66 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních jsou plátci této daně také „*právnické a fyzické osoby podle § 4 odst. 1 písm. f), které skladují nebo uvádějí do volného daňového oběhu líh, který je předmětem daně podle § 67 odst. 1 a 2, s výjimkou lihu osvobozeného od daně podle § 71 odst. 1 písm. b) a e)*".

[14] Podle uvedeného § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních 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*".

[15] Klíčové tedy v celém řízení bylo posoudit, zda žalobce vybrané výrobky „skladoval" ve smyslu tohoto ustanovení nebo se na skladování alespoň podílel. Krajský soud dospěl k závěru, že žalobce nebyl skladovatelem vybraných výrobků, naopak byl „*obětí předem promyšleného podvodu v souvislosti s organizovaným zločinem ve věci ohrožování zdraví závadnými potravinami*". Tento kategorický závěr je ovšem pohledem žalobcova postupu během správního řízení přinejmenším překvapivý.

[16] Při jednání o zajištění vybraných výrobků konaném dne 13. 5. 2013 žalobce uvedl, že jej zhruba 3. 10. 2012 oslovil neznámý, asi padesátiletý, muž, který chtěl uskladnit asi deset palet zboží. Toto zboží druhý den opravdu někdo přivezl, jak žalobce zjistil, když přijel k hangáru a uvnitř uviděl bílý nákladní automobil, zahlédl palety s naskládanými papírovými krabicemi omotanými fólií a slyšel zvuk vysokozdvižného vozíku. Žalobce se podle svých slov nezajímal, co to je za zboží, nevěděl ani, s kým jednal a komu prostor pronajal, dohodl se jen o ceně za skladování ve výši 8 000 Kč a předal této neznámé osobě klíče od prostor. Totéž uvedl i při ústním jednání dne 24. 6. 2013, kdy jeho právní zástupce navíc přislíbil, že do 1. 7. 2013 dodá další podklady, zejména „*oznámí dle možností osoby, které se podílely na uložení zboží v hale i osoby, která zaplatila částku za skladování.*" Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že při tomto jednání sám žalobce mluvil o tom, že šlo z jeho strany o „skladování" zboží, a že přislíbil dle svých možností oznámit osoby, které mohly mít ke zboží kvalifikovaný vztah, což však, jak plyne z následných správních rozhodnutí, nikdy neučinil. Za této situace byl celní úřad odkázán na žalobcovo setrvalé, ovšem na první pohled nepříliš věrohodné, tvrzení, že vůbec nevěděl, kdo vlastně byla ta osoba, s níž smlouvu o podnájmu prostor uzavřel.

[17] Poté, co mu celní úřad vyměřil spotřební daň z lihu, podal žalobce odvolání ze dne 12. 9. 2014. V něm brojil proti tomu, že ve výroku prvostupňového rozhodnutí nebylo vyjádřeno, že je rozhodnutí vydáváno podle pomůcek, dále proti tomu, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, že pomůcky nejsou v rozhodnutí identifikovány, že celní úřad nepřihlédl k výhodám, které žalobci svědčily, a neměl možnost zjistit druh a množství zajištěného zboží. Jinak řečeno, žalobce, ač již zastoupen advokátem, postavil své odvolání na kritice procesního způsobu, jakým mu byla spotřební daň z lihu doměřena, a na kritice určení její výše, avšak nikoli na tvrzení, že nebyl

skladovatelem zboží. V samotném odvolání tedy nebrojil přímo proti tomu, že je mu spotřební daň doměřována. Teprve v doplnění odvolání mimo jiné uvedl, že dal část skladovací plochy v hangáru jednorázově do podnájmu neznámé osobě a bylo na celním úřadu, aby jeho tvrzení o pronajmutí neznámé osobě vyvrátil.

[18] Oproti tomu žalobu a zejména své vyjádření před krajským soudem postavil žalobce na tvrzení, že vůbec nebyl skladovatelem a že jej se zajištěnými vybranými výrobky nic nespojovalo.

[19] Krajský soud na základě žaloby, ústního vyjádření a obsahu spisu této verzi patrně uvěřil a dospěl v bodě 38 rozsudku k závěru, že žalobce vybrané výrobky neskladoval, v bodě 45 pak přijal žalobcovo tvrzení z jednání s celním úřadem, že neměl k vybraným výrobkům žádný vztah. Ztotožnil se tedy s žalobcem, že *„[s] vybranými výrobky nechtěl mít nic společného, bylo mu naprosto lhostejné i při jeho zajištění. Nezáleželo mu u těchto výrobků na tom, zda u nich dojde ke zkáze či zničení.“* (bod 44). Krajský soud tedy zjevně vzal skutečnosti, které žalobce uváděl ve výslechu účastníka, za pravdivé. Krajský soud přitom v rozsudku výslech účastníka nehodnotil a neuvedl, proč jeho skutkové verzi o podnajmutí prostoru neznámému muži k uskladnění neznámého zboží, tedy právě verzi, která umožňuje žalobci zbavit se povinnosti zaplatit spotřební daň z lihu, bez dalšího uvěřil, a to navzdory tomu, že podle celního úřadu i žalovaného se jednalo o verzi stěží uvěřitelnou. Nešlo přitom o výpověď nezainteresovaného svědka, nýbrž o výpověď účastníka řízení, který má jednoznačný zájem na tom, aby soud přesvědčil o verzi, na jejímž základě by se zbavil povinnosti spotřební daň z lihu zaplatit. Krajský soud ovšem z této verze bez dalšího vycházel, aniž by přesvědčivě vyložil, proč jí uvěřil, tedy jak hodnotil tuto účastnickou výpověď ve smyslu § 131 občanského soudního řádu a na základě jakého hodnocení důkazů ve smyslu § 132 občanského soudního řádu (jeho přiměřené použití plyne z § 64 s. ř. s.) dospěl k závěru, že právě tato skutková verze uskladnění neznámého zboží neznámým mužem je pravdivá.

[20] Absence uvedeného hodnocení důkazů a zejména chybějící vyhodnocení výpovědi žalobce jako účastníka řízení, na níž krajský soud založil své rozhodnutí, v daném případě zakládá vadu řízení, pro kterou je třeba rozsudek krajského soudu zrušit.

[21] Právě na základě toho, že uvěřil žalobcově verzi příběhu, totiž krajský soud dospěl k rozhodujícímu závěru, že žalobce nebyl skladovatelem zajištěného zboží, tedy tou osobou, která měla ke zboží nejužší vztah. Hledání této osoby s nejužším vztahem je samo o sobě v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Ten v rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 - 80, uvedl: *„Smyslem zákona č. 353/2003 Sb. je skutečně postihovat za neoprávněné skladování neznačených tabákových výrobků jejich skladovatele, tj. osobu, která má k těmto výrobkům vlastní subjektivní vztah. Těmito osobami mohou v obecné rovině být např. neoprávněný uživatel skladovacích prostor, podnájemce, nájemce či vlastník, u nichž je nutno prověřit postupně jejich vztah ke skladovacím prostorám. Odpovědnost za skladování vybraných výrobků je objektivní, nelze ji však chápat v tom smyslu, že za tento delikt odpovídá za všech okolností každý nájemce nebytových prostor, kde byly vybrané výrobky nalezeny. Odpovědnost nelze spojovat pouze s prostorem, nýbrž v prvé řadě s předmětnými výrobky a jejich detentorem.“* Tímto pohledem má žalobce pravdu, že samotná skutečnost, že byl nájemcem prostor, v nichž byly lihoviny zajištěny, ještě nestačí k tomu, aby byl *a*

priori označen za jejich skladovatele. K tomu by bylo potřeba, aby měl k věci určitý kvalifikovaný vztah, který je se skladováním obvykle spojen, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85, publ. pod č. 2533/2012 Sb. NSS, z nějž vycházel i krajský soud: *„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."*

[22] Rozhodující tak obvykle je, zda nájemce prostoru, v němž byly vybrané výrobky nalezeny, vystupoval ve vztahu k nim jako detentor, tedy zda věc fakticky ovládal on nebo naopak někdo jiný, jak vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 - 71: *„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 vznik povinnosti dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je relevantní uložení vybraných výrobků u osoby, kterou lze považovat za skladovatele ve smyslu výše uvedeném, neboť shora provedený výklad pojmu skladování je použitelný i na právě projednávanou věc. Pro naplnění tohoto pojmu je nepodstatné, kdo má uložené výrobky ve svém vlastnictví (srov. také rozsudky zdejšího soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 - 68, a ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 - 53), podstatné je faktické ovládání věci."*

[23] Na druhou stranu, právě vlastník či nájemce těchto prostor bude pochopitelně obvykle tím, od koho budou celní orgány zjišťovat, kdo jiný může mít k zajištěným vybraným výrobkům kvalifikovaný vztah, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 - 71: *„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 (srovnej rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85). Je však třeba zdůraznit, že určování osoby povinné k dani nemůže být ani v těchto specifických případech svévolné či nahodilé."*

[24] V nyní posuzovaném případě byly výrobky zajištěny v hangáru pronajatém žalobci. Celní úřad ani stěžovatel nedohledali žádnou osobu, která by k nim měla kvalifikovanější vztah než žalobce, a to zejména proto, že žalobce sám neidentifikoval osobu, která si u něj měla údajně výrobky uložit, přestože již celnímu úřadu slíbil, že tak učiní. Krajský soud přesto žalobci uvěřil, že on sám k zajištěným výrobkům kvalifikovaný vztah neměl, a vyloučil, že by byl skladovatelem tohoto zboží. Jak ovšem vyložil Nejvyšší správní soud výše, kategorický závěr krajského soudu, že žalobce nebyl skladovatelem, není opřen o dostatečné hodnocení důkazů, zejména v něm chybí vysvětlení, proč uvěřil žalobcově

skutkové verzi, která je založena na tvrzení, že vůbec neznal onoho muže, kterému údajně podnajal prostor v hangáru a svěřil mu od něj klíče. Je tedy nyní na krajském soudu, aby vysvětlil, proč této verzi uvěřil, a aby vyložil, na čem založil svůj závěr, že žalobce není tou osobou, která má k zajištěným výrobkům nejužší vztah, respektive, že stěžovatel mohl určit jinou osobu, která k nim má užší vztah.

[25] Nejvyšší správní soud nevylučuje, že touto osobou mohl být onen neznámý padesátiletý muž, s nímž žalobce údajně uzavřel podnájemní smlouvu. Zdá se ovšem být nepravděpodobné, že by žalobce uzavřel podnájemní smlouvu s někým, koho vůbec nezná, svěřil mu klíče od hangáru a umožnil mu do něj či z něj cokoliv přivážet či odvážet. Nelze také přehlédnout, že pokud by celní orgány a správní soudy akceptovaly takové přenesení odpovědnosti na neznámou osobu, ponechaly by jednoduchou cestu, jak fakticky znemožnit v podobných situacích vyměření spotřební daně z lihu či z dalších vybraných výrobků: pouhým poukazem na to, že s nezdaněnými vyhrazenými výrobky, které byly nalezeny v mých prostorách, nemám nic společného, neboť si je v mých prostorách uložil někdo, komu jsem to sice umožnil předáním klíčů, ale koho vůbec neznám, a nemohu ho tedy identifikovat.

[26] Nejvyšší správní soud také nevylučuje, že by oněmi osobami s nejužším vztahem k zajištěným výrobkům mohly být osoby, jež měly přijet vozidlem značky Renault Premium do hangáru letiště. Tyto osoby byly zmíněny v příkazu k prohlídce jiných prostor a pozemků, který v řízení pod sp. zn. 0 Nt 1517/2012 vydal Okresní soud ve Zlíně a na jehož základě k nalezení vybraných výrobků došlo. V něm na straně 5 okresní soud odůvodnil prohlídku v hangáru letiště Bílá Hlína tím, že *„bylo zjištěno, že podezřelý V. K. společně s podezřelým V. D. vjeli vozidlem Renault Premium registrační značky X do objektu hangáru nacházejícího se na sportovním letišti Bílá Hlína v katastrálním území X, přičemž následně tímto vozidlem hangár opustili a odjeli (...).“* Tato zjištění stěžovatel prakticky nijak nevyužil, a to s poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, kterou ovšem v části VIII. kasační stížnosti chybně interpretuje. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 - 71, na který stěžovatel upozornil, totiž plyne pouze oddělenost a specifičnost trestního řízení a řízení daňového. Nejvyšší správní soud zde konstatoval, že *„rozsah trestní odpovědnosti nemusí být nutně totožný jako rozsah odpovědnosti daňové, a to nejen v rovině dokazování (...) Daňový subjekt může být z hlediska daňového práva odpovědný i přesto, že jeho jednání nedosahuje intenzity trestného činu, samozřejmě pouze za předpokladu, že je jeho daňová odpovědnost příslušnými orgány dostatečně prokázána. Finanční částka, jež je stěžovateli vyměřena v daňovém řízení, nemusí být nutně totožná s částkou, za níž byl stěžovatel uznán vinným z trestného činu zkrácení daně, či byl dokonce obžaloby zproštěn.“* Rozhodně však z citovaného rozsudku neplyne, že daňové orgány mají zcela ignorovat zjištění učiněná v trestním řízení. Krajskému soudu tedy lze přisvědčit v tom, že se stěžovatel měl ve svém rozhodnutí úlohou těchto řidičů zabývat podrobněji, nikoli pouhým konstatováním: *„Dále pak to, zda někdo vjel či nevjel do hangáru, nacházejícího se na sportovním letišti Bílá Hlína v katastrálním území Slušovice, nemá na posouzení skutečnosti, zda* [žalobce – pozn. soudu] *je či není plátcem spotřební daně, žádný vliv.“*

[27] Na druhou stranu, krajský soud by měl v novém rozhodnutí vysvětlit, zda uložil stěžovateli zabývat se úlohou těchto osob proto, že právě ony by mohly dovést stěžovatele

k identitě neznámého padesátiletého muže, který si prostory hangáru údajně podnajal; nebo proto, že samotné tyto řidiče pokládá za osoby, které mají ke zboží užší vztah než žalobce. Krajský soud by měl v takovém případě vyjasnit, zda je pokládá přímo za dopravce či za skladovatele, nebo za osoby, které se na skladování nebo dopravě podílely, a které tudíž ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních odpovídají za spotřební daň z lihu společně a nerozdílně s žalobcem.

[28] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[29] Nejvyšší správní soud tímto rozhodnutím nepředjímá meritorní posouzení věci. Je na krajském soudu, aby přesvědčivě vyložil, jak hodnotil žalobcovu výpověď a proč je případně třeba uvěřit žalobcově skutkové verzi. Pokud na základě takového hodnocení setrvá na závěru, že žalobce nelze pokládat za skladovatele vybraných výrobků ani za osobu, která se na skladování podílela, je třeba, aby vyjasnil, jaké postavení mají podle něj mít řidiči zmíněni v trestním spise jednak ve vztahu k placení spotřební daně z lihu, jednak ve vztahu k identifikaci muže, který si měl u žalobce zboží údajně uložit.

[30] V novém řízení bude moci stěžovatel také vyjasnit terminologickou neshodu s krajským soudem ohledně „kolků“ a „etiket“. V bodě 62 rozsudku totiž krajský soud požadoval, aby se stěžovatel podrobněji zabýval dohledáním „kolků“ na lahvích s lihovinami. V kasační stížnosti stěžovatel na tento požadavek reagoval tvrzením, že se již dostatečně zabýval „etiketami“ nalepenými na těchto lahvích. V daném případě šlo o etikety od výrobců „Likérka Drak s.r.o.“ a „Pixar s.r.o.“, jak je uvedeno v bodě 54 rozsudku krajského soudu. V něm se ovšem krajský soud podrobně zabýval etiketami, naopak nedostatečností zjištění ohledně kolků se zabýval zejména v bodě 62 rozsudku.

[31] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. dubna 2018

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu