

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **L. K.,** zastoupen Mgr. Michalem Miturou, advokátem se sídlem Místecká 329/258, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 5. 2018, č. j. 22 Af 108/2017 - 32,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4 114 Kč k rukám zástupce žalobce Mgr. Michala Mitury do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Pracovníci Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále „celní úřad“) prováděli dne 17. 5. 2016 v Bohumíně, v areálu bývalé Rybeny na ulici Čs. armády 360, místní šetření. Když přijíždějící hlídku celníků spatřil pan N. H. P., vlezl nejprve do kartonové krabice, a když hlídka vystoupila z vozu, vyskočil z krabice, dal se na útěk a při tom odhodil karton cigaret. Byl vyzván, aby odemkl dveře od skladu, u něhož se nacházel. Tvrdil, že skladovací prostory nejsou jeho a nemá od nich klíče. Hlídka ovšem zjistila, že sklad je odemčený, a protože při otevření byl cítit silný zápach tabáku, vstoupila hlídka dovnitř. Pan P. odmítl, že by zboží bylo jeho, a zavolal správce areálu, pana V. S. Ten sdělil, že sklad patří žalobci, ovšem je pronajmut panu T. H. (v nájemní smlouvě je označen s krátkým „y“, během správního řízení se však ukázalo, že se v jeho příjmení správně píše dlouhé „ý“), což doložil smlouvou o nájmu nebytových prostor ze dne 1. 12. 2010. Při prohlídce nalezla hlídka 67 600 kusů neznačených cigaret v papírových krabicích

a 19 547 kg neznačeného tabáku v igelitových pytlích. Při prohlídce okolí našla hlídka na trase útěku pana P. visací zámek s třemi klíči, z nichž jeden zapadal do zámku skladu. Celní úřad poté kontaktoval T. H., který mu sdělil, že žádnou smlouvu o pronájmu nebytových prostor neuzavřel, že jeho rodné číslo uvedené na nájemní smlouvě souhlasí, ale trvalý pobyt již má jiný a že v době, kdy studoval na střední škole, ztratil občanský průkaz. Rozhodnutím ze dne 17. 5. 2016, č. j. 58557-3/2016-570000-62, rozhodl celní úřad o zajištění neznačených cigaret a tabáku panu P. Při ústním jednání konaném dne 20. 6. 2016 vypověděl pan P., že k zajištěným výrobkům nemá žádný vztah a že v areálu skladu se dne 17. 5. 2016 nacházel pouze proto, že si byl vyzvednout auto z tamní autoopravy, což doložil předloženou fakturou z téhož dne. Žalobce při ústním jednání dne 18. 7. 2016 vypověděl, že k zajištěným výrobkům nemá také žádný vztah, skladiště pronajal panu H., na vzhled či věk pana H. si nepamatuje, nájemné platí patrně hotově. Provedení plateb doložil pokladními doklady o platbě v hotovosti. Správce žalobcova areálu pan V. S. vypověděl při ústním jednání dne 5. 10. 2016, že prostory, v nichž byl tabák nalezen, nekontroloval, pana H. viděl v kontrolovaných prostorách pouze zpočátku, zhruba před čtyřmi lety, přičemž ho popsal jako menšího štíhlého padesátníka. Později už peníze předával prostředník a správce pak předával peníze majiteli. Z těchto důvodů vyzval celní úřad žalobce dne 16. 11. 2016, aby podal řádné daňové tvrzení ke spotřební dani z tabákových výrobků. Celní úřad totiž shledal, že u pana P., který se na místě pouze nacházel, ani u pana H., který je pouze uveden na nevěrohodné smlouvě o nájmu nebytových prostor, se nepodařilo prokázat jakýkoli kvalifikovaný vztah k zajištěným vybraným výrobkům. Vzhledem k tomu, že nájemní smlouva byla nevěrohodná a nelze ztotožnit osobu nájemce s osobou v ní uvedenou, označil celní úřad žalobce za detentora zajištěných vybraných výrobků. Žalobce daňové tvrzení nepodal a celní úřad mu po uplynutí lhůty vyměřil platebním výměrem ze dne 18. 1. 2017, č. 8721/2017-570000-31, spotřební daň z tabákových výrobků dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve výši 212 229 Kč.

[2] Stěžovatel napadl platební výměr odvoláním. V odvolacím řízení celní úřad vyslechl dne 22. 3. 2017 T. H., který uvedl, že na adrese uvedené v nájemní smlouvě z roku 2010 bydlel pouze v mládí, zhruba do roku 1998, navíc podpis na smlouvě není jeho a chyba je uvedena i v příjmení, protože správně se píše s „ý“, nikoli „y“, správně je uvedeno pouze rodné číslo. Žalobce, pana S. ani pana P. nezná. Uvedl, že patrně došlo ke zneužití jeho osobních údajů. Celní úřad vyslechl dne 4. 4. 2017 také asistentku žalobce I. H., která vypověděla, že smlouvy žalobce podepisuje sám, platby z nájemní smlouvy přebíral správce areálu, pan S. Po tomto doplnění dokazování vydal žalovaný rozhodnutí ze dne 15. 8. 2017, č. j. 27250-4/2017-900000-304.5, kterým žalobcovo odvolání zamítl. Podle žalovaného měla v dané situaci celní hlídka právo vstoupit do skladovacích prostor i bez svolení žalobce. Následně měl celní úřad právo zajistit vybrané výrobky, byť o tom neinformoval žalobce, neboť původně se zdálo, že osobou dotčenou zajištěním věcí je pan P. Teprve později bylo zjištěno, že žalobce má k zajištěným věcem nejužší vztah, neboť byl majitelem skladovacích prostor, kde byly zajištěny, přičemž nájemní smlouva k těmto prostorám, kterou předložil, byla zcela nevěrohodná. Žalobce tak neunesl důkazní břemeno k prokázání tvrzení, že k vybraným výrobkům skladovaným v jeho objektu neměl žádný vztah. Žalobci tudíž svědčilo přinejmenším detenční právo k zajištěným výrobkům a je třeba jej pokládat za skladovatele ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. K žalobcově odvolací námitce, že celní úřad dostatečně neprověřil

okolnosti a důvody pohybu a podezřelého chování pana P., žalovaný uvedl, že sám žalobce nijak nenaznačil, z jakého titulu by měl pan P. užívat skladovací prostory patřící žalobci a skladovat v nich vybrané výrobky.

II.

[3] Žalobce napadl rozhodnutí o odvolání žalobou, v níž namítal, že vstup celníků do jeho skladu dne 17. 5. 2016 byl nezákonný. Dále trval na tom, že se od počátku domníval, že nájemní smlouvu uzavřel s T. H., přičemž nemá povinnost nájemce při uzavírání smlouvy legitimovat. Navíc žalobcův vztah k vybraným výrobkům nebyl dostatečně zjištěn, naopak bylo namístě prověřovat možné pachatelství dalších osob, zejména pana P.
[4] Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) žalobě v záhlaví uvedeným rozsudkem vyhověl a napadené rozhodnutí žalovaného zrušil. Uvedl, že celníci při vstupu do žalobci patřícího skladu nepřekročili pravomoci vyplývající jim z § 81 odst. 1 a § 82 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, zejména proto, že šlo ze strany celníků o provedení místního šetření mimo daňové řízení v reakci na nepřehlednou situaci s prchajícím panem P.

[5] Krajský soud se však ztotožnil s žalobcem v závěru o nedostatečnosti dokazování k otázce prokázání nevěrohodnosti nájemní smlouvy. Podle krajského soudu totiž celní úřad a žalovaný nesplnili povinnost prokázat skutečnosti rozhodné k posouzení skutečného obsahu nájemní smlouvy ve smyslu § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu. Žalovaný totiž pouze zdůraznil ty okolnosti nájemního vztahu, které jsou nestandardní, ale nevypořádal se s dalšími skutečnostmi, které vyšly při dokazování najevo. Nezohlednil výpověď paní H., asistentky a fakturantky žalobce, která uvedla, že platby nájemného byly činěny v hotovosti (je tedy známo, jak byly platby hrazeny), s tím, že je přijímal vždy správce pan S. a že se jedná o běžný postup i u ostatních nájemců. Její výpověď v tomto odpovídá výpovědi pana S., který nejenže tento způsob placení nájmu potvrdil, ale rovněž pana H. popsal; ani tím se žalovaný nezabýval a pouze zdůraznil, že si žalobce a jeho zaměstnanci osobu pana H. nepamatují. Krajský soud vytkl žalovanému i neprovedení navrženého znaleckého posudku k posouzení podpisu pana H. na nájemní smlouvě, které nelze odůvodnit pouhým popřením uzavření předmětné nájemní smlouvy panem H. Vztah pana H. k předmětným prostorám je totiž prověřován zejména kvůli zjištění jeho případného kvalifikovaného vztahu k vybraným výrobkům, a pan H. tak mohl být k popření uzavření této nájemní smlouvy motivován právě snahou vyhnout se odpovědnosti za placení spotřební daně. Žalovaný navíc přičetl žalobci k tíži neoznačení důkazů k prokázání věrohodnosti nájemní smlouvy, přestože důkazní povinnost tíží správce daně, nikoliv žalobce. Skutkový stav k závěru o nevěrohodnosti nájemní smlouvy tak nebyl zjištěn dostatečně a žalobní námitka je důvodná.

[6] Žalovaný a celní úřad také pochybili, když se nezabývali naplněním znaků toho, zda je žalobce možno považovat za detentora ve vztahu k vybraným výrobkům, neboť svou pozornost zaměřili pouze na posouzení existence vztahu k nim u pana H. z důvodu nájemního vztahu k předmětným prostorám.

[7] Naopak se krajský soud neztotožnil s žalobní námitkou týkající se nedostatečně zjištěného skutkového stavu ohledně případného vztahu pana P. k předmětným vybraným

výrobkům. Pan P. totiž ve své výpovědi popřel jakýkoliv vztah k předmětným vybraným výrobkům i k panu H., jeho vztah k nim nevyplynul ani ze žádné provedené výpovědi. Ačkoli chování pana P. při místním šetření dne 17. 5. 2016 bylo podivné, žádná konkrétní vazba k předmětným vybraným výrobkům nevyšla najevo. Existence detenčního práva pana P. k vybraným výrobkům se tedy nejeví jako pravděpodobná.

III.

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

[9] Stěžovatel připomněl, že v průběhu daňového řízení nebyla zjištěna ani žalobcem uvedena jakákoli relevantní skutečnost, která by naznačovala, že žalobcem tvrzený nájemce pan H. inkriminované prostory skutečně užíval nebo že je k užívání převzal, dokonce nic neprokazuje ani to, že za užívání inkriminovaných prostor jakýmkoli způsobem kdykoli v minulosti platil. K závěru o tom, jak byly platby za pronájem inkriminovaných prostor placeny údajným nájemcem panem H., dospěl krajský soud pouze z výpovědi zaměstnankyně žalobce paní H., která uvedla, že pan H. platil nájem hotově, peníze předával správci panu S., který peníze převzal a zároveň předal příjmový doklad panu H., přičemž žádné potvrzení přijetí faktury nebo příjmového dokladu ze strany pana H. nikdy neobdržela. Naopak pan S. uvedl, že pan H. nikdy nájem neplatil osobně, ale vždy poslal neidentifikovaného prostředníka, výdajové doklady pak dle vlastního sdělení nikdy nepředával, neboť to dělala paní H. Tyto výpovědi zaměstnanců žalobce jsou natolik neurčité, neověřitelné a vzájemně rozporné, že je krajský soud neměl vzít za vážný a relevantní podklad k dílčímu závěru, že je známo, jak, zda a kým byly platby nájemného hrazeny. Krajský soud také uvedl, že pan S. údajného nájemce pana H. popsal. K tomuto popisu stěžovatel připomněl, že dle sdělení pana S. učiněného v roce 2016 měl být pan H., kterého viděl zhruba v roce 2012, menší, štíhlý, ve věku asi 50 let. Už z rodného čísla pana H. uvedeného v žalobcem předložené nájemní smlouvě je však zřejmé, že v roce 2012 bylo panu H. 36 let, jedná se tedy o osobu podstatně mladší, než tvrdí pan S. Krajský soud tak zjevně nijak nehodnotil důvěryhodnost výpovědí zaměstnanců žalobce a přes rozpory mezi jednotlivými výpověďmi a přes zjištěný skutkový stav, zachycený v předloženém spisu, vzal bez dalšího výpovědi zaměstnanců žalobce za důkazy prokazující, že žalobcem tvrzený nájemce pan H. za nájem skladovacích prostor skutečně v hotovosti platil. Rozsudek je tak nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[10] Stěžovatel připomněl, že nájemní smlouva vykazuje celou řadu závažných nesrovnalostí, jako je chybné uvedení jména nájemce, nesprávná adresa bydliště nájemce, která byla aktuální v době jeho středoškolských studií, kdy také ztratil občanský průkaz, dále pak jiný způsob žalobcem tvrzeného placení nájemného, resp. spotřeby energií, než jak byl smlouvou stanoven, a krajně neobvyklý je rovněž podpis nájemce hůlkovým písmem na nájemní smlouvě i jejím dodatku. Znalecké zkoumání podpisu na nájemní smlouvě je zcela nadbytečné vzhledem k výše uvedeným závažným nesrovnalostem ve výpovědích zaměstnanců žalobce o osobě tvrzeného nájemce a způsobu placení nájemného a naprosté absenci skutečností jakkoli naznačujících, že k předání skladovacího prostoru do užívání panu H. skutečně došlo, jakož i naprosté neschopnosti žalobce sdělit jakoukoli

okolnost údajného nájemního vztahu či prokázat znalost osoby tvrzeného nájemce. I případný závěr znalce, že podpis s určitou pravděpodobností může být pana H., nemůže vést k závěru, že fakticky došlo k předání prostor panu H. a že ten má být plátcem předmětné daně.

[11] Stěžovatel také vytkl krajskému soudu, že údajně žalobci přičetl k tíži neoznačení důkazů k prokázání věrohodnosti nájemní smlouvy. Dle stěžovatelova názoru celní úřad splnil důkazní povinnost, když nade vší pochybnost prokázal skladování nezdaněných vybraných výrobků v prostorách, jejichž majitelem je žalobce, z čehož vyplývá odpovědnost žalobce za zdanění skladovaných vybraných výrobků. Této odpovědnosti se žalobce mohl zbavit tím, že prokáže, že vybrané výrobky skladovala jiná skutečně existující a dohledatelná osoba, resp. že inkriminovaný prostor měla ve výhradním užívání tato jiná existující osoba. Žalobce se právě to pokusil učinit, avšak způsobem, jehož průkaznost celní orgány zpochybnily. V této situaci je pak opět na žalobci, aby pochybnosti celních orgánů vyvrátil nebo navrhl jiný způsob prokázání tvrzené skutečnosti. Žalobce měl navíc přístup do inkriminovaných skladovacích prostor a k uskladněným vybraným výrobkům, což sám potvrdil, když v žalobě i v odvolání vyjádřil zásadní nesouhlas s postupem hlídky celního úřadu, která do skladovacích prostor vstoupila bez jeho přítomnosti a předchozího svolení. Taková námitka není typická pro majitele objektu předaného k výhradnímu užívání jiné osobě, ale jednoznačně svědčí tomu, že žalobce v době zjištění skladování předmětných vybraných výrobků měl ke skladovacím prostorám a v nich uskladněným vybraným výrobkům kvalifikovaný vztah a naplňoval znaky detence předmětných vybraných výrobků.

[12] Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[13] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti připomněl, že důkazní povinnost k prokázání skutečností rozhodných k posouzení skutečného obsahu nájemní smlouvy nese podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu správce daně. Žalobce přitom prokázal skutečnost, na které se oba jeho zaměstnanci ve svých výpovědích shodli, že žalobce dal předmětné prostory do nájmu a za užívání předmětných prostor byl hrazen nájem. Zda tyto prostory užíval svědek H., nebo jiná osoba, která pouze zneužila jeho totožnosti, již není pro posouzení žalobcovy daňové povinnosti rozhodné. Stěžovatel stále klade k tíži žalobce, že nebyl schopen poskytnout dostatečné informace k osobě, která prostory užívala, což je ovšem výlučnou povinností stěžovatele. Žalobce ve svých procesních podáních opakovaně navrhoval vyhotovení znaleckého posudku k ověření pravosti podpisu na nájemní smlouvě, avšak vždy bez úspěchu. Podle žalobce je možné, že skutečným nájemcem mohl být někdo jiný než pan H., to však nelze žalobci klást k tíži, jelikož ten si nemůže ověřit totožnost určité osoby jinak, než že mu dobrovolně předloží občanský průkaz, o kterém prohlásí, že je její.

[14] Stěžovatelova konstrukce dovozující žalobcovu odpovědnost pouze z jeho vlastnictví předmětného skladu je chybná a rozporná s § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Stěžovatel totiž neprokázal jakýkoliv subjektivní vztah žalobce k

nalezenému zboží, ostatně takový vztah nikdy neexistoval a žalobce o existenci tohoto zboží ani nevěděl. Žalobce je přesvědčen, že v posuzovaném případě jsou dány důvodné pochybnosti o pachatelství dalších osob, když bylo jasně a přesvědčivě prokázáno, že prostory byly pronajaty. Je evidentní, že zde existuje třetí osoba, která má k nalezeným výrobkům bližší vztah než žalobce. To, že ji celní úřad není s to nalézt, nelze klást k tíži žalobce a stěžovatel pochybil, když tento postup celního úřadu aproboval. Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[15] 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.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Krajský soud vytkl stěžovateli dvě pochybení: obecněji, že nedostatečně zkoumal, zda lze žalobce označit za detentora zajištěných vybraných výrobků, a konkrétněji, že nedostatečně prokázal nevěrohodnost nájemní smlouvy.

[18] Co se týče prvého důvodu, Nejvyšší správní soud se s krajským soudem ztotožňuje, neboť stěžovatel se vztahem žalobce k vybraným výrobkům, které byly nalezeny v jeho skladě, prakticky nezabýval. V bodě 8 svého rozhodnutí k tomu pouze uvedl, že výrobky byly uskladněny v žalobcově skladu, a dále se již opět zabýval pouze nájemní smlouvou.

[19] Uložení spotřební daně žalobci přitom bylo opřeno o § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Podle něho 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*“.

[20] Nejvyšší správní soud při výkladu tohoto ustanovení ve své judikatuře konstantně zdůrazňuje potřebu hledat osobu s nejužším vztahem k vybraným výrobkům. V rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 - 80, uvedl: *„Smyslem zákona č. 353/2003 Sb. je skutečně postihovat za neoprávněné skladování neznačených tabákových výrobků jejich skladovatele, tj. osobu, která má k těmto výrobkům vlastní subjektivní vztah. Těmito osobami mohou v obecné rovině být např. neoprávněný uživatel skladovacích prostor, podnájemce, nájemce či vlastník, u nichž je nutno prověřit postupně jejich vztah ke skladovacím prostorám. Odpovědnost za skladování vybraných výrobků je objektivní, nelze ji však chápat v tom smyslu, že za tento delikt odpovídá za všech okolností každý nájemce nebytových prostor, kde byly vybrané výrobky nalezeny. Odpovědnost nelze spojovat pouze s prostorem, nýbrž v prvé řadě s předmětnými výrobky a jejich detentorem.*“ Krajský soud má tedy pravdu, že samotná skutečnost, že byl majitelem prostor, v nichž byly cigarety a tabák zajištěny, ještě nestačí k tomu, aby byl žalobce označen za jejich skladovatele, respektive detentora. K tomu by bylo potřeba, aby měl k věcem určitý kvalifikovaný vztah, který je se skladováním

obvykle spojen, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85, publ. pod č. 2533/2012 Sb. NSS: *„Pojem ‚skladování' není v zákoně o spotřebních daních vymezen. Stěžovatel byl jakožto kontrolovaná osoba (tj. osoba, u níž byly vybrané výrobky zjištěny) a vlastník areálu lihovaru pokládán správcem daně za skladovatele zjištěných vybraných výrobků per se. Z povahy věci však plyne, že vlastníka nemovitosti, v níž je uskladněno jisté zboží, nelze a priori považovat za skladovatele těchto věcí. U skladování je totiž nutno předpokládat jistý kvalifikovaný vztah k uskladněnému zboží. Atributem skladování bude přinejmenším vědomost o zboží a úmysl je uchovávat a zajistit před znehodnocením, odcizením apod."*

[21] Rozhodující tak obvykle je, zda majitel či 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."*

[22] Na druhou stranu, právě vlastník prostor, v nichž jsou vyhrazené výrobky nalezeny, 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."*

[23] V daném případě ze správního spisu plyne, že mohl být onou osobou s užším vztahem k zajištěným vybraným výrobkům pan P., jehož podezřelé chování vedlo celníky k provedení místního šetření, dále pan H., jenž měl být podle smlouvy o nájmu nájemcem daného skladu, nebo neznámá osoba, která se za pana H. vydávala s pomocí jeho občanského průkazu. Celní orgány se zaměřily na prošetření varianty, že vybrané výrobky patřily panu H., který byl uveden na nájemní smlouvě, po tomto prošetření tuto variantu vyloučily a za detentora označily žalobce. Podle krajského soudu se jim ovšem nepodařilo nevěrohodnost této nájemní smlouvy dostatečně prokázat, což naopak stěžovatel popírá.

[24] Nejvyšší správní soud nejprve konstatuje, že se s touto otázkou krajský soud vypořádal zcela přezkoumatelným způsobem, ostatně stěžovatel s ním rozsáhle věcně polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelného odůvodnění nebylo možné. Nesouhlas stěžovatele s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku jeho nepřezkoumatelnost nezpůsobuje (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163, či ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30).

[25] Věcně se však v tomto bodě s krajským soudem shoduje Nejvyšší správní soud pouze zčásti, naopak zčásti se ztotožňuje s argumentací stěžovatele. Stěžovatel ve svém rozhodnutí uváděl pět důvodů pro zpochybnění věrohodnosti nájemní smlouvy mezi žalobcem a panem H.: 1. popření jejího uzavření údajným nájemcem panem H., 2. neznalost bližších okolností při uzavření nájemní smlouvy na straně žalobce a jeho zaměstnanců, 3. neschopnost popsat údajného nájemce, 4. nevědomost o tom, jak jsou pronajaté prostory užívány a jak či prostřednictvím koho byl nájem placen, 5. chyba ve jméně údajného nájemce, přičemž místo správného „H.“ bylo uvedeno chybně „H.“ a bylo uvedeno již neplatné místo trvalého pobytu. Podle názoru krajského soudu nebyly důvody zpochybňující věrohodnost nájemní smlouvy doloženy dostatečně, stěžovatel naopak trvá na tom, že tato pětice důvodů je dostatečně přesvědčivá. Posouzení této přesvědčivosti je otázkou převážně skutkovou, nikoli právní. Podle názoru Nejvyššího správního soudu nicméně ona pětice důvodů, na kterých svůj závěr o nevěrohodnosti nájemní smlouvy stěžovatel založil, je ve svém souhrnu natolik přesvědčivá, že se přiklání ke skutkové interpretaci poskytnuté stěžovatelem a smlouvu o nájmu vnímá taktéž jako nevěrohodnou. I podle názoru Nejvyššího správního soudu se zdá být přesvědčivé, že skutečným nájemcem nebyl pan T. H., nýbrž že došlo pouze ke zneužití jeho občanského průkazu, který se ztratil na konci minulého století.

[26] To však nemění nic na tom, že stěžovatel pochybil, když se ve svém rozhodnutí dostatečně nevypořádal s žalobcovým důkazním návrhem v podobě grafologického posouzení podpisu pana H. na předmětné smlouvě. Stěžovatel k tomu v bodě 8 svého rozhodnutí uvedl, že „*za daného stavu považuje za nadbytečné grafologické posouzení podpisu pana H. a podpisu na předložené nájemní smlouvě, neboť i bez toho celní úřad shromáždil dostatek skutečností zpochybňujících věrohodnost odvolatelem předložené nájemní smlouvy, mezi nimi, mimo jiné, zejména přímou svědeckou výpověď pana H..*“ Nejvyšší správní soud připomíná, že nevěrohodnost nájemní smlouvy je postavena zejména na tom, že pan H. její uzavření – byť přesvědčivě – popírá, a na rozporech mezi výpověďmi žalobce a jeho zaměstnanců. Za této situace nebylo namístě, aby stěžovatel žalobcův návrh na provedení takového důkazu bez dalšího odmítl způsobem právě citovaným, tedy pouze poukazem na to, že pan H. popírá, že by šlo o jeho podpis. Bude tedy na žalobci, aby neprovedení důkazu přesvědčivěji zdůvodnil, a nebo aby provedl srovnání známých podpisů skutečného pana H. na protokolu o výslechu svědka ze dne 22. 3. 2017 (příloha č. 54 správního spisu) a podpisu na nájemní smlouvě (příloha č. 4 správního spisu), ostatně provedení takového důkazu by samotného pana H. již nijak nezatěžovalo.

[27] Na stěžovateli pak zejména bude, aby prokázal, že žalobce nebyl pouze vlastníkem skladu, v němž byly vybrané výrobky nalezeny, ale že k nim měl i určitý vztah, jak bylo uvedeno výše, nebo aby našel jinou osobu, která k nim měla takový vztah. V tomto ohledu vyjadřuje Nejvyšší správní soud ve shodě s vyjádřením žalobce podiv nad tím, že ani

krajský soud, ani stěžovatel nepokládali za potřebné podrobněji zvažovat, zda onou osobou mající nejintenzivnější vztah k vybraným výrobkům nebyl pan P. Jak plyne z protokolu o místním šetření ze dne 17. 5. 2016, bylo to právě jeho jednání, které zavdalo podnět k provedení místního šetření. Z protokolu plyne, že hlídce byl osobně znám, protože již o dva roky dříve u něj byly zajištěny neznačené tabákové výrobky, hlídka jej spatřila vcházet do haly v předmětném areálu, skryl se v kartonové krabici, později začal přes položené pneumatiky a odstavený přívěsný vozík prchat, hlídka jej viděla odhazovat karton cigaret a na přívěsném vozíku, který přeskakoval, byl nalezen zámek s klíčem od skladu. Byla zde tedy celá řada indicií, které jej se skladištěm spojovaly. Ještě v rozhodnutí o zajištění neznačených tabákových výrobků ze dne 17. 5. 2016 je právě on označen za adresáta daného rozhodnutí. Za této situace je přinejmenším zvláštní, že se celní úřad následně spokojil s tím, že pan P. vše popřel (tvrdil, že neutíkal a cigarety neodhodil, tedy že se události nestaly tak, jak je celníci viděli) a dne 20. 6. 2016 předložil fakturu o opravě auta v daném areálu. Poté se již celní úřad jeho rolí v celém případu nezabýval, přestože pokud měl někdo patrný vztah k zajištěným cigaretám, mohl to být právě on, jak naznačoval žalobce v žalobě. Předložená faktura pak sice může vysvětlovat, proč se 17. 5. 2016 zdržoval v areálu bývalé Rybeny, nijak však nevysvětluje jeho chování při spatření celní hlídky, které nijak smysluplně nevysvětlil.

[28] Nicméně pohledem samotné kasační stížnosti je třeba uzavřít, že výrok rozsudku krajského soudu je třeba označit za správný a i jeho odůvodnění v převážné části obstojí. Jakkoli se totiž Nejvyšší správní soud neshoduje s jeho skutkovým názorem na to, zda předložená nájemní smlouva byla nevěrohodná, shoduje se s ním v tom, že stěžovatel neměl odmítnout navrhovaný důkaz grafologickým posouzením podpisů tak, jak to ve svém rozhodnutí učinil. Zejména se pak s krajským soudem shoduje v tom, že žalovaný měl přesvědčivě prozkoumat a posoudit vztah žalobce k zajištěným vybraným výrobkům, tedy to, zda dané výrobky skladoval, zda se na jejich skladování ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních alespoň podílel, či zda s nimi naopak ve skutečnosti neměl nic společného. Měl by také přesvědčivě posoudit vztah pana P. k těmto výrobkům.

[29] Právě § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních v části za středníkem výslovně předpokládá možnost, že *„za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela“*. Citované ustanovení umožňuje celním orgánům pomocí konceptu solidární odpovědnosti konstatovat, že byť se nepodařilo dohledat vlastníka vybraných výrobků, podařilo se dohledat více osob, které se na skladování podílely, ať už v roli majitele skladu, osoby, která měla do skladu faktický přístup, měla od něj klíče, měla u sebe zboží, které ze skladu pocházelo, a podobně.

[30] Závěrem je třeba konstatovat, že odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu pohledem přezkumu na základě kasační stížnosti v převážné většině obstálo. Za této situace je v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, body 71 – 76, namístě kasační stížnost zamítnout, neboť zrušení rozsudku krajského soudu by opět nutně vedlo k vydání nového zrušujícího rozsudku pouze s mírně pozměněným odůvodněním.

[31] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[32] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce byl ve věci úspěšný, náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení. Mezi náklady řízení (§ 57 odst. 1 s. ř. s.) patří odměna zástupce a náhrada jeho hotových výdajů stanovená podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Odměna zástupce v řízení před Nejvyšším správním soudem činí 3 100 Kč za jeden úkon právní služby spočívající v sepsání vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za úkon (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu); celkem tedy 3 400 Kč. Částka 3 400 Kč poté byla navýšena o částku 714 Kč odpovídající DPH ve výši 21 %, jejímž plátcem žalobcův zástupce je. Částku 4 114 Kč je stěžovatel povinen uhradit žalobci ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 6. září 2018

Mgr. David Hipšr
předseda senátu