

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D. v právní věci žalobce: **J. V.**, zast. JUDr. Martinou Koláčkovou, advokátkou se sídlem Zahradnická 74, Příbram III, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 9. 2015, čj. 9026-8/2015-900000-304.7, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 12. 5. 2017, čj. 45 Af 9/2015-118,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 12. 5. 2017, čj. 45 Af 9/2015-118, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Středočeský kraj platebním výměrem ze dne 11. 11. 2014, čj. 173206/2014-610000-32.1, vyměřil žalobci spotřební daň z tabákových výrobků podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, za zdaňovací období srpen 2012 ve výši 1 133 160 Kč. Šlo o tabákové výrobky, které *„byly daňovým subjektem skladovány v dřevostavbě na pozemku (parcela č. X zapsané na LV č. X, k.ú. B.), u kterých vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o SPD, neboť byly daňovým subjektem drženy (skladovány), aniž by bylo prokázáno, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo oprávněně nabyté bez daně, čímž se daňový subjekt stal plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o SPD“*. Žalovaný shora specifikovaným rozhodnutím odvolání proti platebnímu výměru zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil. Žalobu proti rozhodnutí žalovaného krajský soud zamítl.

[2] Krajský soud dospěl k závěru, že žalobce nebyl skladovatelem (detentorem) tabákových výrobků. Žalobce sice byl vlastníkem dřevostavby na pozemku parc. č. X, ve které byly nalezeny tabákové výrobky, nebyl však tím, kdo měl faktické panství nad věcí ve smyslu definice detentora. Z výpovědi žalobce a jeho manželky totiž vyplynulo, že žalobce s tabákovými výrobky žádným způsobem nemanipuloval a ani nereguloval přístup k nim. S tabákovými výrobky přímo manipulovaly jiné osoby. Žalobce jen přenechal místo v dřevostavbě na skladování zboží. Uvedené však žalobce nezbavovalo solidární odpovědnosti k úhradě spotřební daně v plné výši ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) poslední věty za středníkem zákona o spotřebních daních, neboť se na skladování podílel (skladování umožňoval a poskytoval skladovatelům součinnost v podobě zpřístupňování pozemku). Výrok platebního výměru celního úřadu i výrok rozhodnutí žalovaného obstojí i při použití částečně odlišné právní kvalifikace; i při vyměření daně žalobci jako solidárnímu dlužníku totiž bylo zcela na místě vyměřit daň v celkové její výši. Krajský soud proto rozhodnutí žalovaného nezrušil, takový postup označil na příliš formalistický.

[3] Krajský soud dále označil obranu žalobce postavenou na tom, že dřevostavbu za účelem skladování zboží pronajal bulharskému státnímu občanovi, za irelevantní. Tvrzený bulharský nájemce totiž neměl do dřevostavby přístup, neměl žádnou možnost zde uskladněné tabákové výrobky fakticky ovládat, čímž bylo bez dalšího vyloučeno, aby tato osoba byla považována za skladovatele (detentora). Krajský soud také označil jako nepodstatné to, že žalobce v den, kdy byly pořízeny fotografie brány (18. 7. 2012), byl s rodinou na dovolené, a za irelevantní označil argumentaci žalobce, že o obsahu uskladněných krabic nic nevěděl. Podle krajského soudu žalovaný zjistil skutkový stav v dostatečném rozsahu, aby bylo možno učinit závěr, podle kterého se žalobce na skladování tabákových výrobků podílel, a tedy za daň společně a nerozdílně odpovídá. Na uvedeném nic nemění ani skutečnost, že jiné osoby byly obžalovány a poté odsouzeny za to, že k žalobci dopravili a zde uskladnili nezdaněný tabák.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) se v kasační stížnosti ztotožnil se závěrem krajského soudu, podle kterého nebyl skladovatelem (detentorem) tabákových výrobků. Neztotožnil se ale se závěrem, podle kterého přes uvedené na něj dopadá solidární odpovědnost k úhradě spotřební daně v plné výši. Zákon o spotřebních daních nijak nedefinuje, co znamená *podílení se fyzické osoby na skladování a dopravě*, podle komentáře k tomuto zákonu se *podílením na skladování* rozumí to, že fyzická osoba zboží ve vlastnictví třetích osob skladuje. Stěžovatel však zboží neskladoval. K závěru o podílu stěžovatele na skladování proto nestačilo, že toto skladování umožnil a že poskytl součinnost v podobě zpřístupňování pozemku jiné osobě.

[5] Stěžovatel má za to, že pojetí nájmu, které uvedl krajský soud [nájem je dočasné užívání věci pronajímatele nájemcem za úhradu, přičemž aby mohla určitá osoba věc užívat a tím mohla být považována za skladovatele (detentora), musí k ní mít nájemce fyzický přístup], je příliš formalistické, neboť účastníci smlouvy si mohou ujednat jakékoli podmínky, které mohou smlouvu o nájmu modifikovat. V souzeném případě za bulharského nájemce jednal především pan M. B., který měl se souhlasem stěžovatele a rovněž tak bulharského nájemce výhradní právo do dřevostavby a na pozemek stěžovatele vstupovat.

[6] Stěžovatel nesouhlasil s tím, že není relevantní jeho nepřítomnost v den, kdy byl jeho dům sledován, a zopakoval, že na pořízeném videu není a nemohl být, neboť byl s rodinou na dovolené. Také nesouhlasil s neprovedením doplňujícího dokazování obžalobou podanou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, protokolem z hlavního líčení ze dne 14. a 15. 9. 2015 vedeného u Krajského soudu v Ústí nad Labem ve věci sp. zn. 50 T 8/2014 a stejně tak rozsudky Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 11. 2015 sp. zn. 50 T 8/2014 a Vrchního soudu v Praze ze dne 4. 3. 2016 sp. zn. 3 To 2/2016, neboť je přesvědčen, že právě tyto důkazy, svědčící v jeho prospěch, jsou způsobilé změnit právní závěry učiněné žalovaným a krajským soudem.

[7] Stěžovatel v kasační stížnosti opakovaně zdůrazňoval, že neměl žádné povědomí o tom, co krabice uložené v dřevostavbě obsahují. Stěžovatel spolu se svou rodinou se v důsledku povinnosti zaplatit spotřební daň dostal na pokraj existenční krize, neboť důvěřoval svým přátelům a vyšel jim vstříc při skladování zboží, o jehož obsahu neměl ponětí. Z výpisů z účtu stěžovatele ani z jeho majetkových poměrů nevyplývá jakýkoliv příjem přesahující rámec jeho výdělečných možností, ze kterého by mohlo být usuzováno, že se na skladování podílel, věděl, co skladuje, a profitoval na tom. Žalovaný stěžovateli neodpověděl na jeho dotaz, jak bude se zadrženým tabákem nakládáno, jakým způsobem a kde je skladován a zda pro stěžovatele neplynou do budoucna jakékoli platby spojené s jeho uskladněním, neboť jeho finanční situace je velmi složitá a zboží nikdy neskladoval.

[8] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v daném případě bylo postavení stěžovatele coby plátce spotřební daně zjištěno a řádně prokázáno. Žalovaný je i nadále přesvědčen o postavení stěžovatele coby skladovatele. Kasační námitky označil za nedůvodné. Stěžovatelovo tvrzení o nevědomosti, co krabice uložené v dřevostavbě na jeho pozemku obsahují, je pro žalovaného těžko uvěřitelné, protože do dřevostavby měl volný přístup jen stěžovatel a jeho rodinní příslušníci a dřevostavba byla jím a jeho rodinou užívána.

[10] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížností uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.].

[12] Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních *„[p]látcem je právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí*

oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela".

[13] Správní orgány hodnotily stěžovatelovo jednání jako skladování nezdaněných tabákových výrobků. Krajský soud se s touto právní kvalifikací neztotožnil; stěžovatelovo jednání vyhodnotil jako podílení se na skladování nezdaněných tabákových výrobků. Výslovně přitom připustil, že použil částečně odlišnou právní kvalifikaci; konstatoval, že na výroku rozhodnutí žalovaného to nic nemění, a proto by bylo zrušení rozhodnutí žalovaného příliš formalistické.

[14] S takovým postupem krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožnit nemůže.

[15] Postupovat tímto způsobem by mohl nanejvýš odvolací správní orgán, ale i ten by musel mít na zřeteli, že účastník řízení musí mít možnost se ke změněnému právnímu názoru vyjádřit, případně navrhnout důkazy. Nejvyšší správní soud k tomu např. v rozsudku ze dne 28. 7. 2010, čj. 5 Afs 104/2009-80, uvedl: *„[o]dvolací orgán tedy např. může zaujmout i jiný právní názor, než který zaujal správní orgán I. stupně, nemůže tak však učinit bez dalšího. Změna právního názoru totiž nemůže přijít pro účastníka řízení překvapivě tak, aby mu nebylo umožněno reagovat."*

[16] Změna právní kvalifikace až v řízení před krajským soudem byla pro účastníky řízení překvapivá; nemohli na ni žádným způsobem reagovat, neboť se s ní seznámili až v konečném rozsudku. Postupoval-li by takto ve správním řízení žalovaný, zapříčinil by nezákonnost svého rozhodnutí; takové rozhodnutí by musil soud zrušit.

[17] Krajský soud dospěl k jednoznačnému závěru, že stěžovatele nelze považovat za skladovatele vybraných výrobků. Tento úsudek opřel o své vlastní hodnocení skutkového stavu dříve zjištěného ve správním řízení. Z tohoto svého hodnocení vyvodil jediný pro něj možný právní závěr, totiž že stěžovatel vskutku (v souladu s žalobní argumentací jemu předloženou) vybrané výrobky neskladoval. Obratem však krajský soud, a to z týchž podkladů ve správních spisech obsažených, dovodil, že stěžovatel sice vybrané výrobky (zde tabák) sám neskladoval, že se však na jejich *„skladování podílel"* a že je proto přesto plátcem spotřební daně v důsledku solidární daňové odpovědnosti podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

[18] Z uvedeného je zjevné, že závěr o tom, že je stěžovatel plátcem daně, opřel krajský soud překvapivě o zcela jinou skutkovou podstatu, než z které dovozoval stěžovatelovu daňovou povinnost žalovaný. Argumentace, podle které skladování vybraných výrobků a podílení se na jejich skladování jedno jest a že by tudíž zrušení žalobou napadeného rozhodnutí bylo formalistické, rozhodně neobstojí. To, že obě tyto hypotézy obsahuje táž litera jediného paragrafu zákona [§ 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních] je bez jakéhokoliv právního významu. Nepochybně se jedná o právní normy dvě, přičemž subsumpce zjištěného skutkového stavu pod normu jednu vylučuje subsumpci pod normu druhou. Jinak řečeno: jestliže stěžovatel vybrané výrobky neskladoval, mohl by sice být plátcem daně, avšak to pouze při splnění úplně jiné hypotézy jiné právní normy (podílení se na skladování), přičemž však není přípustné, aby splnění této jiné hypotézy náhle se vynořilo až při soudním přezkumu správního (daňového) rozhodnutí. Mylný je tedy závěr krajského soudu, podle něhož při (krajským soudem změněné) *„právní kvalifikaci [...] zcela*

obstojí jak výrok platebního výměru celního úřadu, tak výrok žalobou napadeného rozhodnutí, a to ve všech jejich částech (včetně aplikovaných právních ustanovení)". Nejde také o „částečně odlišnou právní kvalifikaci" – jak v jiné části rozsudku krajský soud sugeruje, ale o právní kvalifikaci zcela jinou, byť rovněž zakládající vznik daňové povinnosti.

[19] Právní úvaha krajského soudu, byla-li správná, mohla tudíž vyústit jedině v rozsudek rušící rozhodnutí žalobou napadené. Předčasné by však bylo, pokud by se již nyní zdejší soud k správnosti této základní úvahy krajského soudu vyslovil, neboť překvapivost postupu krajského soudu by tím jen znásobil.

[20] Nejvyšší správní soud může podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušit sám kromě napadeného rozsudku krajského soudu i předcházející rozhodnutí žalovaného. V projednávané věci k tomuto procesnímu postupu nepřistoupil. Učinil tak proto, že by tím do jisté míry implicitně akceptoval závěry krajského soudu o podílení se stěžovatele na skladování vybraných výrobků. Především by však tímto postupem odebral stěžovateli možnost již v soudním řízení předkládat argumenty vyvracející dosavadní závěry krajského soudu, závěry, jež krajský soud formuloval (překvapivě) až v napadeném rozsudku. Není totiž vyloučeno, že taková stěžovateli umožněná argumentace může ještě otřást se zatím jednoznačným stanoviskem krajského soudu. Právní úvahy krajského soudu ostatně zjevně nesdílí ani žalovaný; i on má právo svoji argumentaci v řízení před krajským soudem uplatnit.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Z uvedených důvodů shledal Nejvyšší správní soud napadený rozsudek nezákonným, a proto ho podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm krajský soud věc znovu posoudí. Setrvá-li na stanovisku, že stěžovatel vybrané výrobky neskladoval, že se však na jejich skladování podílel, nezbude mu, než v důsledku vázanosti právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) žalobou napadené rozhodnutí zrušit.

[22] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí, jak je stanoveno v § 110 odst. 3 s. ř. s.

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

V Brně 21. února 2018

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu