ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **Lumír Kot**, se sídlem Rovniny 505/80, Hlučín, zast. Mgr. Michalem Miturou, advokátem, se sídlem Místecká 329/258, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2019, č. j. 21337-5/2019-900000-315, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 5. 2020, č. j. 25 Af 56/2019 - 32,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce Mgr. Michala Mitury, advokáta, náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Celní úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „celní úřad“) rozhodnutím ze dne 18. 1. 2017, č. j. 10029/2017-570000-31 (dále jen „platební výměr“), vyměřil žalobci spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 212.229 Kč za zdaňovací období květen 2016.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 8. 2017, č. j. 27250-4/2017-900000-304.5 (dále jen „rozhodnutí ze dne 15. 8. 2017“), zamítl odvolání žalobce a platební výměr potvrdil.

[3] Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) rozhodnutí ze dne 15. 8. 2017 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení rozsudkem ze dne 30. 5. 2018,

č. j. 22 Af 108/2017 - 32 (dále jen „první rozsudek“). Krajský soud shledal, že celní orgány nezjistily dostatečně skutkový stav věci, pokud jde o nájemní vztah ke skladovacím prostorům, v nichž se nacházel neznačený tabák a neznačené cigarety (dále také jen „vybrané výrobky“), který měl být uzavřen na základě nájemní smlouvy mezi žalobcem a panem H. (tuto smlouvu považovaly celní orgány za nevěrohodnou a neprovedly znalecký posudek k otázce pravosti podpisu na uvedené nájemní smlouvě). Uložil proto žalovanému, aby se v dalším řízení touto otázkou opětovně zabýval a vypořádal se s návrhem žalobce na provedení grafologického posudku ohledně pravosti podpisu na uvedené smlouvě. Za nedostatečná krajský soud považoval i závěry správních orgánů týkající se posouzení toho, zda lze žalobce považovat za detentora (osobu mající nebližší vztah k vybraným výrobkům), a proto i za plátce spotřební daně z vybraných výrobků.

[4] Naproti tomu za dostatečná považoval krajský soud skutková zjištění týkající se osoby pana N. H. P., jenž se nacházel v místě skladovacích prostor dne 17. 5. 2016 v době, kdy zde pracovníci správce daně provedli místní šetření. Uvedená osoba podle správních orgánů i krajského soudu vztah k vybraným výrobkům neměla, a za plátce spotřební daně ji proto nepovažovaly.

[5] Proti tomuto rozsudku se žalovaný bránil kasační stížností, kterou Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 6. 9. 2018, č. j. 7 Afs 273/2018 - 33. Nejvyšší správní soud se s krajským soudem ztotožnil v závěru o nedostatečném posouzení žalobcova vztahu k vybraným výrobkům. Dovodil, že touto otázkou se celní orgány prakticky nezabývaly a pouze vyslovily, že vybrané výrobky byly uskladněny v žalobcově skladu, a skutečnost, že právě žalobce je plátcem spotřební daně z vybraných výrobků, pak opřely o § 4 odst. 1 písm. f) část věty před středníkem zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Za nedostatečná považoval Nejvyšší správní soud i skutková zjištění týkající se osoby pana P., zejména jeho vztahu k vybraným výrobkům.

[6] Nejvyšší správní soud naopak nepřisvědčil dílčím závěrům krajského soudu v otázce nedostatečně zjištěného skutkového stavu týkajícího se nájemní smlouvy ke skladovacím prostorům, již měl žalobce uzavřít s panem H. Tuto smlouvu považoval Nejvyšší správní soud shodně s žalovaným za nevěrohodnou a přisvědčil mu tedy v tom, že pan H. nebyl skutečným nájemcem skladovacích prostor, nýbrž byly zneužity jeho osobní údaje. Přesto ale ve shodě s krajským soudem Nejvyšší správní soud trval na tom, aby se žalovaný v dalším řízení dostatečně vypořádal s důkazním návrhem na provedení grafologického posudku ve vztahu k pravosti podpisu pana H. na nájemní smlouvě.

[7] Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uzavřel, že *„[n]a 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. (...) Měl by také přesvědčivě posoudit vztah pana P. k těmto výrobkům.“*

[8] Žalovaný následně v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) částečně změnil platební výměr správce daně tak, že část textu výroku nahradil zněním *„plátce daně je v tomto případě podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) části*

za středníkem ZSpD daňový subjekt, jakožto osoba, která se podílela na skladování vybraných výrobků, jež jsou předmětem daně.“ Výše vyměřené spotřební daně se nezměnila.

II.

[9] Žalobce se proti napadenému rozhodnutí bránil další žalobou u krajského soudu. Ten shora označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) napadené rozhodnutí zrušil a opětovně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[10] Krajský soud se nejprve obsáhle věnoval otázce, zda je žalobce osobou povinnou ke spotřební dani. Upozornil na skutečnost, že ač byl žalovaný v předchozích rozsudcích zavázán k posouzení určitých otázek (viz zejm. výše odst. [7]), žalovaný ustoupil od svého předchozího názoru založeného na úvaze, že žalobce je plátcem spotřební daně jako skladovatel s nejužším vztahem k vybraným výrobkům (jak dovodil v rozhodnutí ze dne 15. 8. 2017). Namísto toho nově dovodil, že žalobce je plátcem této daně jako osoba podílející se na skladování. Z uvedeného důvodu se zřejmě žalovaný již necítil být vázán vysloveným závazným právním názorem krajského soudu v prvním rozsudku modifikovaným právním názorem Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 7 Afs 273/2018 - 33.

[11] Krajský soud se následně zabýval otázkou výkladu § 4 odst. 1 písm. f) části věty za středníkem zákona o spotřebních daních aplikovaného žalovaným a v něm užitého slovního spojení *„osoba, která se na skladování podílela“*, za niž v napadeném rozhodnutí žalovaný považoval žalobce. Krajský soud upozornil na to, že legální definici tohoto pojmu neobsahuje ani zákon o spotřebních daních, ani směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice 2008/118/ES“), která byla předobrazem právní úpravy obsažené v zákoně o spotřebních daních.

[12] S ohledem na to krajský soud provedl výklad pojmu „podílet se“, jak se užívá napříč právním řádem, a dovodil, že tento pojem nemá v zákoně o spotřebních daních jiný význam než ten, užívaný v běžném jazyce. Dovodil tedy, že spojením *„podílení se na skladování“* je třeba rozumět účast na skladování vybraných výrobků a práva a povinnosti z tohoto skladování vyplývající. U osoby podílející se na skladování proto je třeba hledat ty znaky, kterými je definován i skladovatel (vlastní subjektivní vztah osoby k vybraným výrobkům, faktické ovládání věci, resp. detenční právo, tj. nakládání s vybraným výrobkem jako s cizí věcí), které ale jsou přítomny v jiné míře než u samotného skladovatele. V té souvislosti krajský soud zdůraznil judikaturou dovozený podstatný a rozhodující prvek, jenž musí být přítomen u skladovatele jako plátce spotřební daně, kterým je osobní subjektivní vztah této osoby k vybraným výrobkům (tzv. kvalifikovaný vztah), a podtrhl, že podmínky plátcovství daně se vždy vztahují ke zdaňovaným vybraným výrobkům. Vlastnictví či jiný vztah k prostoru, ve kterém se vybrané výrobky skladují, jsou proto pouze indicií, že taková osoba má k vybraným výrobkům vztah a úkolem správce daně je najít osobu se vztahem nejbližším k vybraným výrobkům. Právě tu lze potom považovat za skladovatele a/nebo za osobu na skladování se podílející. Pro uvedené tudíž krajský soud nepovažoval za správný výklad předestřený žalovaným, podle nějž u osoby podílející se na skladování není jakýkoliv vztah k vybraným výrobkům zapotřebí. Takový výklad by vedl k absurdním situacím, neboť

za osobu podílející se na skladování vybraných výrobků by byl vždy považován vlastník prostoru (v němž jsou vybrané výrobky umístěny), a to prakticky bez možnosti liberace. Uvedené pojetí je však v rozporu se smyslem spotřební daně, u níž je podstatným znakem právě co nejužší vztah k vybraným výrobkům, na jehož zjištění nelze podle krajského soudu rezignovat nejen u skladovatele, ale i u osoby podílející se na skladování.

[13] Krajský soud tudíž shledal, že z důvodu nesprávného výkladu pojmu „podílení se na skladování“ podle § 4 odst. 1 písm. f) část věty za středníkem zákona o spotřebních daních žalovaný ani nezjišťoval, kdo je v daném případě osobou s nejužším vztahem k vybraným výrobkům. Konkrétně rezignoval na prověření vztahu pana P. k těmto výrobkům, což však požadoval Nejvyšší správní soud již v rozsudku č. j. 7 Afs 273/2018 - 33. Nerespektování tohoto závazného právního názoru žalovaným [vedle chybného výkladu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních] vedlo krajský soud k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Krajský soud zdůraznil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí již nezakládá postavení žalobce jako plátce spotřební daně na detenci vybraných výrobků.

[14] Krajský soud naopak za nedůvodnou považoval žalobní námitku týkající se neprovedení grafologického posudku podpisu pana H. na nájemní smlouvě. Upozornil, že žalovaný vysvětlil, proč podle něj tento znalecký posudek nemá pro posouzení věci význam, a proč jej tudíž neprovedl. I kdyby totiž byl podpis na nájemní smlouvě pravým podpisem pana H., nemohlo by to ničeho změnit na závěru, že tato osoba není plátcem spotřební daně, neboť k vybraným výrobkům neměl žádný vztah a prostý vztah ke skladovacímu prostoru sám o sobě plátcovství spotřební daně založit nemůže. V posouzení uvedené otázky tudíž žalovaný dostál požadavkům vyplývajícím ze závazného právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 7 Afs 273/2018 - 33.

[15] V závěru pak krajský soud doplnil, že žalobcem tvrzená předpojatost žalovaného nemůže mít vliv na správnost posouzení otázky, zda žalobce je či není v posuzované věci plátcem spotřební daně.

III.

[16] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) nyní proti napadenému rozsudku brojí kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[17] Stěžovatel rozporuje závěr krajského soudu, podle nějž je napadené rozhodnutí nezákonné, neboť celní orgány neprokázaly osobní subjektivní vztah žalobce k vybraným výrobkům. Tento názor je v rozporu s názorem Nejvyššího správního soudu, podle nějž při určování osoby povinné k dani se celní orgány obracejí nejprve na osoby, u nichž je detence zboží nejvíce pravděpodobná, tedy na vlastníka či oprávněného nájemce skladovacích prostorů. Ty se od odpovědnosti odvést daň liberují tehdy, prokáží-li, že k vybraným výrobkům nemají kvalifikovaný vztah.

[18] V daném případě se celní orgány obrátily na vlastníka skladovacích prostorů, který měl možnost se od své odpovědnosti liberovat tím, že prokáže, že k vybraným výrobkům

nemá kvalifikovaný vztah. Žalobce však nic takového neprokázal, neboť jeho tvrzení o údajném uzavření nájemního vztahu s jinou osobou a předání skladovacích prostor do užívání nájemce celní orgány shledaly nevěrohodnými. Jestliže se tedy žalobce jako vlastník skladovacích prostor, u nějž je detence vybraných výrobků nejvíce pravděpodobná, neliberoval od odpovědnosti odvést daň, pak mu tato odpovědnost svědčí a daň mu byla předepsána po právu. Podle stěžovatele tedy odpovědnost odvést daň existuje bez toho, že by celní orgány prokázaly kvalifikovaný subjektivní vztah vlastníka skladovacích prostorům a vybraným výrobkům. Pro uvedené jsou závěry obsažené v napadeném rozsudku nesprávné.

[19] Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že nerespektoval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku č. j. 7 Afs 273/2018 - 33. V uvedeném rozsudku kasační soud zavázal stěžovatele přesvědčivě posoudit vztah pana P. k vybraným výrobkům, což žalovaný respektoval. Uložil celnímu úřadu doplnit v tomto směru spisový materiál, celní úřad však nezjistil žádné skutečnosti, které by vztah pana P. k vybraným výrobkům nebo skladovacímu prostoru prokazovaly, a s touto otázkou se vypořádal s odst. [12] napadeného rozhodnutí. Bez jakéhokoliv vztahu ke skladovacím prostorám a vybraným výrobkům jsou úvahy o případné odpovědnosti pana P. za odvedení spotřební daně pouhou spekulací.

[20] Stěžovatel poukazuje na závěry kasačního soudu obsažené v odst. [29] shora citovaného rozsudku, v němž dovodil solidární odpovědnost osoby podílející se na skladování (nebo dopravě) spolu s plátcem daně. Uvedený koncept solidární odpovědnosti pak podle stěžovatele umožňuje v případě, že se nepodařilo dohledat vlastníka vybraných výroků, dohledat více osob, které se na skladování podílely, ať už v roli majitele skladu či osoby, která měla do skladu faktický přístup, jako osob za placení daně odpovědných. Právě z uvedeného důvodu za osobu, která se na skladování podílela, označil stěžovatel žalobce, který se na skladování podílel jednak jako majitel skladu, ale i jako osoba, která měla do skladu faktický přístup, neboť od něj měla klíče. Také další zjištěné skutečnosti, jež stěžovatel rozvedl v odst. [8] až [10] napadeného rozhodnutí, svědčí o tom, že žalobce se snaží zastřít okolnosti skladování vybraných výrobků, jakož i vyloučit se z daného řízení.

[21] Stěžovatel zastává názor, že i když celní orgány neprokázaly kvalifikovaný subjektivní vztah žalobce přímo k vybraným výrobkům, skutková zjištění přesto odůvodňují závěr, že žalobce je osobou, která se na skladování vybraných výrobků přinejmenším podílela, a je tak solidárním plátcem spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) části věty za středníkem zákona o spotřebních daních. Této odpovědnosti by žalobce nezbavilo ani případně zjištění vztahu pana P. k vybraným výrobkům.

[22] Stěžovatel upozorňuje na rozložení důkazního břemene a dovozuje, že závěry vyslovené krajským soudem v napadeném rozsudku mohou vést k paradoxním důsledkům, že pouhým neprokázáním tvrzení o faktickém užívání pronajatého prostoru v době kontroly jinou neznámou osobou by bylo možno se zbavit vlastní daňové odpovědnosti, resp. přenést takovým tvrzením důkazní břemeno na správce daně. Názor vyslovený v odst. [25] napadeného rozsudku pak považuje stěžovatel za přímo odporující závěrům obsaženým v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009,

č. j. 7 Afs 69/2007 - 85 (podle nějž osoby, u nichž je detence zboží nejvíce pravděpodobná, buď prokáží, že výrobky v jejich držení jsou zdaněné, nebo se od odpovědnosti odvést daň liberují a prokáží, že k těmto výrobků žádný kvalifikovaný vztah nemají). Krajský soud však má za to, že osobu se vztahem nejbližším k vybraným výrobkům má najít správce daně.

[23] Nesouhlasně se stěžovatel vyjadřuje i k dalšímu závěru krajského soudu, podle nějž stěžovatel pochybil, když dovodil, že u osoby podílející se na skladování není jakýkoli vztah k vybraným výrobkům zapotřebí. Názor vyjádřený v rozsudku č. j. 7 Afs 69/2007 - 85 je však opačný. Z uvedeného důvodu se odpovědnosti za skladování nebo podílnictví na skladování vybraných výrobků nemůže vlastník skladovacích prostor zbavit pouze tvrzením, že o údajném nájemci a průběhu nájemního vztahu nic neví, nepamatuje si a podobně, jak to učinil v dané věci žalobce.

IV.

[24] Žalobce ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou. Upozorňuje především na stěžovatelův závěr, že se neprokázalo, že žalobce má k vybraným výrobkům kvalifikovaný vztah. Nemá-li však tento vztah, nemůže se na skladování vybraných výrobků ani podílet. Žalobce nemá možnost prokázat, že k vybraným výrobkům nemá kvalifikovaný vztah, nadto za situace, kdy sám stěžovatel taktéž dovodil, že takový vztah zde není.

[25] Žalobce má za to, že zjištění, zda má k vybraným výrobkům kvalifikovaný vztah, je povinností celních orgánů a jejich nechuť k učinění těchto zjištění nelze klást žalobci k tíži. Při neprokázání tohoto vztahu pak lze stěží dovodit, že se žalobce mohl na skladování vybraných výrobků podílet, jak přesto nyní v napadeném rozhodnutí stěžovatel dovodil.

[26] Žalobce poukazuje též na skutečnost, že stěžovatel byl vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 7 Afs 273/2018 - 33, aby provedl srovnání známých podpisů pana H. (na protokolu o výslechu svědka ze dne 22. 3. 2017 a na podpisu nájemní smlouvy), což však stěžovatel neučinil a odůvodnil to změnou své právní argumentace, podle níž již žalobce nepovažuje za detentora vybraných výrobků, ale za osobu podílející se na jejich skladování. Takové odůvodnění však podle žalobce obstát nemůže. Žalobce poukazuje i na to, že stěžovatel setrvale odmítá vyjasnit (opět přes závazný právní názor Nejvyššího správního soudu) pochybnosti týkající se osoby pana P., vůbec jej nevyslechl a nekonfrontoval jej s jeho podezřelým chováním.

[27] Nesouhlasně se žalobce vyjadřuje i k úvaze stěžovatele, podle níž skutečnost, že se bránil proti postupu správních orgánů, znamená, že se na skladování musel podílet, a je proto povinen zaplatit i spotřební daň.

V.

[28] Stěžovatel se v replice k vyjádření žalobce staví do opozice vůči žalobcovým úvahám, jimiž rozporuje tvrzení obsažená v kasační stížnosti. Zdůrazňuje břemeno tvrzení, jež žalobce v daňovém řízení stíhá. Žalobce přitom neprokázal svá tvrzení o existenci jiné osoby užívající skladovací prostory, v nichž byly umístěny vybrané výrobky, a mnohá

z jeho tvrzení shledaly celní orgány nepravdivými. Žalobce nikdy neuvedl, jakým způsobem pan P. či jiná osoba oprávněně užívala skladovací prostory ve vlastnictví žalobce a nikdy netvrdil ani neoprávněné užívání tohoto prostoru.

[29] Stěžovatel dále doplňuje, že v napadeném rozhodnutí nevyslovil, že žalobce k vybraným výrobkům nemá kvalifikovaný vztah, nýbrž uvedl, že tento kvalifikovaný vztah se nepodařilo prokázat. To však neznamená, že neexistuje. Judikatura podle stěžovatele dovodila, že je to právě vlastník skladovacích prostor, ve kterých bylo zjištěno skladování vybraných výrobků, který se musí od odpovědnosti za spotřební daň liberovat, což však žalobce neučinil. Zůstává tedy osobou za placení daně odpovědnou jako pravděpodobný detentor vybraných výrobků.

[30] K osobě pana P. pak stěžovatel dodává, že spisový materiál neobsahuje nic, co by prokazovalo, že právě pan P. vybrané výrobky skladoval či měl do skladových prostor přístup. I kdyby však byla tato osoba možným plátcem spotřební daně, nemá to vliv na solidární odpovědnost žalobce za tuto daň. Žalobcova odpovědnost je dána přinejmenším z titulu podílnictví na skladování bez ohledu na případnou existenci dalších osob odpovědných za tutéž daň. V daném případě nadto jakékoliv indicie, které by nasvědčovaly existenci další osoby, která by měla do žalobcova skladu byť jen hypotetický přístup, chybějí. Stěžovatel tudíž setrvává na podané kasační stížnosti.

VI.

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

[32] Kasační stížnost není důvodná.

[33] Stěžovatel v kasační stížnosti nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle nějž je napadené rozhodnutí nezákonné, neboť označilo žalobce za plátce spotřební daně jako osobu, která se podílela na skladování vybraných výrobků, aniž celní orgány prokázaly subjektivní (kvalifikovaný) vztah žalobce k těmto vybraným výrobkům. Má za to, že tento závěr je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž se při určování osoby povinné ke spotřební dani celní orgány obracejí nejprve na osoby, u nichž je detence zboží nejvíce pravděpodobná, které se mohou od své odpovědnosti odvést daň liberovat. To žalobce neprokázal, resp. jeho tvrzení o uzavření nájemního vztahu s jinou osobu shledal stěžovatel nevěrohodnými. Odpovědnost odvést daň tudíž žalobci zůstala. Z toho stěžovatel dále dovozuje, že má-li žalobce možnost liberace, znamená to, že jeho odpovědnost odvést daň existuje i bez toho, že by celní orgány prokázaly kvalifikovaný subjektivní vztah vlastníka skladovacích prostorů ke skladovaným vybraným výrobkům.

[34] Spornou je zde tedy otázka, zda i v případě osoby podílející se na skladování (za niž stěžovatel žalobce nově považuje) musí být přítomen prvek kvalifikovaného subjektivního vztahu k vybraným výrokům (jak dovodil krajský soud ve vztahu k osobě podílející se na skladování a dřívější judikatura u osoby samotného skladovatele), či nikoliv (jak nyní předestírá stěžovatel).

[35] Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, *plátcem 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*.

[36] Celní orgány v daném případě poté, co krajský soud označil za nesprávné jejich závěry o tom, že žalobce je plátcem spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních jako skladovatel vybraných výrobků, který k nim má nejužší vztah, změnily svoji právní argumentaci a náhled na postavení žalobce. Toho namísto skladovatele označily za osobu, která je odpovědná za spotřební daň společně a nerozdílně se skladovatelem (který ale je podle napadeného rozhodnutí neznámý - viz odst. [15] napadeného rozhodnutí). Mají dále za to, že tato osoba solidárně odpovědná, která se na skladování podílí (dále v textu také jen jako „podílník"), nemusí mít žádný vztah k vybraným výrobkům.

[37] Nejvyšší správní soud zcela souhlasí se závěry krajského soudu vyslovenými v napadeném rozsudku. Podle nich i u osoby podílející se na skladování vybraných výrobků musí být dán kvalifikovaný subjektivní vztah k vybraným výrobkům. Z povahy věci je ale současně zřejmé, že tento vztah v případě podílníka zpravidla nebude natolik intenzivní, jako je tomu u samotného skladovatele jako „hlavního" plátce spotřební daně. Je vyloučeno, aby za plátce spotřební daně byla označena jako podílník osoba (ať již fyzická či právnická), u níž vztah k vybraným výrobkům zcela absentuje, a aby tato osoba byla plátcem spotřební daně pouze proto, že je vlastníkem skladu, v němž jsou vybrané výrobky umístěny, není-li současně onen subjektivní vztah podílníka k vybraným výrobkům přítomen.

[38] V tomto směru krajský soud přiléhavě vyložil pojem „podílení se" na skladování tak, že i u osoby podílející se na skladování musí být přítomny prvky, které judikatura dovodila u samotného skladovatele (detence, faktická moc nad věcí). Ani v případě podílníka totiž nelze opomenout, že předmětem spotřební daně jsou vybrané výrobky. Osobou podílející se na skladování, již má na mysli § 4 odst. 1 písm. f) část věty za středníkem zákona o spotřebních daních, tak podle Nejvyššího správního soudu může být vždy jen osoba mající vztah nejen ke skladovateli (s nímž se na skladování podílí), ale i k vybraným výrobkům. Pouze tak se totiž může na skladování vybraných výrobků podílet ve smyslu práv a povinností spojených s nakládáním s těmito vybranými výrobky (byť třeba nikoliv jako s věcí vlastní) a s důsledky zakládajícími solidární odpovědnost podílníka za spotřební daň. Za podílníka proto nelze považovat osobu nemající k vybraným výrobkům žádný vztah jen proto, že je vlastníkem nemovitosti, v níž jsou vybrané výrobky skladovány. Nejinak se ostatně vyjádřil Nejvyšší správní soud již ve svém předchozím rozsudku týkajícím se dané věci č. j. 7 Afs 273/2018 - 33, jímž byl stěžovatel vázán (srov. citaci z tohoto rozsudku výše v odst. [7]).

[39] Jinými slovy, i u osoby podílející se na skladování k tomu, aby ji bylo možno označit za osobou solidárně odpovědnou za spotřební daň, musí být přítomen subjektivní kvalifikovaný vztah k vybraným výrobkům, byť jeho intenzita bude zpravidla menší,

než je tomu u samotného skladovatele. Krajský soud tedy správně zdůraznil, že podmínky plátcovství daně se vždy vztahují ke zdaňovaným vybraným výrobkům, ať již jde o skladovatele nebo podílníka. Pouze intenzita tohoto vztahu bude u každého z nich jiná.

[40] Současně k tomu Nejvyšší správní soud dodává, že z povahy věci je také vyloučeno, aby osoba podílející se na skladování byla za plátce spotřební daně z titulu své solidární odpovědnosti považována bez toho, aby byl znám samotný skladovatel jako „hlavní" plátce spotřební daně. Nelze přistoupit na výklad předestřený stěžovatelem, že nenalezl-li skladovatele jako plátce (hlavního) spotřební daně, pak osobou solidárně odpovědnou za placení spotřební daně s touto neznámou osobou učiní podílníka. Je totiž nemožné uvažovat o solidaritě tam, kde není osoba mající primární daňovou povinnost (zde v postavení skladovatele). I pro právě uvedené jsou závěry stěžovatele obsažené v napadeném rozhodnutí chybné. Jak již totiž výše uvedeno, stěžovatel považoval žalobce (po změně svého původního právního názoru) za osobu podílející se na skladování, která je povinna k odvedení spotřební daně z titulu své solidární odpovědnosti vyplývající z § 4 odst. 1 písm. f) část věty za středníkem zákona o spotřebních daních proto, že umožnil skladování způsobem, který znemožňuje identifikovat „hlavního" plátce, tj. skladovatele. Na základě toho dále dovodil, že žalobce je osobou odpovědnou za spotřební daň společně a nerozdílně s neznámými uživateli jím vlastněných skladovacích prostor. Tento závěr nemůže obstát.

[41] Má-li se určitá osoba na skladování podílet, musí zde být i konkrétní subjekt, s nímž se na tomto skladování podílí, u nějž jsou naplněny znaky, judikaturou vymezené pro skladovatele jako plátce spotřební daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) části věty před středníkem zákona o spotřební dani (blíže viz odst. 20. napadeného rozsudku – vlastní subjektivní vztah k vybraným výrokům, faktické ovládání vybraných výrobků, popř. detence, tj. nakládání s věcí jako s cizí). Pouze za předpokladu, že je tato osoba známá, je zde tedy exitující „hlavní" plátce spotřební daně a současně existuje i další osoba (nebo i osoby), u níž jsou naplněny v určité míře znaky typické pro skladovatele jako plátce spotřební daně, lze o jejich vzájemné solidární odpovědnosti uvažovat.

[42] Tak tomu však v souzené věci nebylo. Stěžovatel s ohledem na skutečnost, že nezjistil osobu „hlavního" plátce spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) části věty před středníkem (zde skladovatele vybraných výrobků), přistoupil k posouzení věci zjednodušeně tak, že za plátce bez zjišťování tohoto „hlavního" plátce jako osoby mající nejbližší vztah k vybraným výrobkům označil vlastníka prostor, v nichž byly vybrané výrobky skladovány, nadto aniž by vůbec zkoumal jeho subjektivní vztah k vybraným výrobkům. Tento zjednodušený postup celních orgánů nemůže Nejvyšší správní soud aprobovat. Krajský soud tudíž nepochybil, shledal-li stěžovatelovy závěry týkající se žalobce jako osoby odpovědné za spotřební daň solidárně s neznámým, resp. v řízení nezjištěným skladovatelem, nezákonnými.

[43] Nejvyšší správní soud souhlasí i s úvahami krajského soudu, jež vyslovil v odstavci 26. napadeného rozsudku k osobě pana P. a jeho vztahu k vybraným výrobkům. Stěžovatel, ač byl předchozím rozsudkem Nejvyššího správního soudu (viz výše odst. [5] a [7]) zavázán se tímto vztahem zabývat, na tuto svoji povinnost rezignoval proto, že změnil svůj právní názor a „našel" jiný důvod, pro který žalobce učinil osobou

odpovědnou za spotřební daň, a to jako podílníka z titulu vlastnictví skladovacích prostor. Jelikož měl za to, že tato osoba se může podílet na skladování s blíže nezjištěným skladovatelem a nadto nemusí mít žádný vztah k vybraným výrobkům, nepovažoval již za potřebné blíže se okolnostmi týkajícími se pana P. a jeho přítomností v místě skladování vybraných výrobků a jeho nestandardním chováním v době probíhající kontroly ze strany celních orgánů zabývat. Považoval to za nadbytečné.

[44] Jak však Nejvyšší správní soud vysvětlil výše, za předpokladu, že celní orgány za osobu odpovědnou za spotřební daň hodlají považovat i podílníka, musejí nejprve zjistit, kdo je „hlavním" plátcem spotřební daně, v daném případě tedy kdo je skladovatelem s nejužším kvalifikovaným vztahem k vybraným výrobkům. Neboť pouze společně s existujícím skladovatelem, u nějž jsou naplněny znaky, za nichž jej lze považovat za plátce spotřební daně, může být další osoba solidárně odpovědná za tuto daň. Závazný právní názor k osobě pana P., jenž kasační soud zaujal ve svém předchozím rozsudku č. j. 7 Afs 273/2018 - 33, tak zůstal zachován a vázal stěžovatele i přes to, že v průběhu správního řízení změnil svůj právní názor na postavení žalobce a nově ho považoval za osobu podílející se na skladování vybraných výrobků.

[45] Stěžovatel v této souvislosti také namítá, že i kdyby skladovatelem vybraných výrobků ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) části věty před středníkem zákona o spotřebních daních byl pan P., přesto by to nezbavilo žalobce solidární odpovědnosti za spotřební daň. Uvedené je však pravdou pouze zčásti. Předně bez zjištění skladovatele, majícího kvalifikovaný subjektivní vztah k vybraným výrobkům, nelze najisto postavit ani závěry o osobě, která se na takovém skladování podílela, jak již výše Nejvyšší správní soud vysvětlil. Ale i za předpokladu, že by skladovatelem a také plátcem spotřební daně v daném případě byl skutečně pan P., pak stále není postaveno na jisto ani to, zda právě žalobce je s ním solidárně odpovědným za spotřební daň. I u něj by nejprve bylo třeba zjistit vztah k vybraným výrobkům z titulu jeho podílení se na skladování. A takový vztah dosud prokázán nebyl s výjimkou existence nesporné skutečnosti, že žalobce je vlastníkem skladovacích prostor, v nichž byly vybrané výrobky umístěny. To však, jak také shora uvedeno, pro závěr o jeho solidární odpovědnosti za spotřební daň nepostačuje. I u podílníka musí být naplněn znak subjektivního vztahu k vybraným výrobkům, tedy prvek možnosti faktického nakládání s vybranými výrobky.

[46] Uvedenému závěru ostatně nasvědčuje i úprava týkající se „podílníka", obsažená ve směrnici 2008/118/ES v článku 8 odst. 1 písm. b), podle níž *osobou povinnou ke vzniklé daňové povinnosti ke spotřební dani je ve vztahu k držení zboží podléhajícího spotřební dani podle čl. 7 odst. 2 písm. b) osoba držící zboží podléhající spotřební dani nebo jakákoliv jiná osoba, která se na držení tohoto zboží podílela* (důraz přidán soudem), která, jak krajský soud správně poznamenal, je předobrazem právní úpravy obsažené v zákoně o spotřebních daních. Je z ní totiž zřejmé, že solidární odpovědnost podílníka je odvozena od držení zboží (vybraných výrobků), tedy od faktického panství nad věcí, nikoliv od vlastnictví skladovacích prostor. Nesmí tedy chybět vůle s vybranými výrobky fakticky nakládat a nepostačuje bez dalšího pouze existence vlastnického titulu ke skladovacím prostorům bez jakéhokoliv vztahu k vybraným výrobkům. Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatel pochybil při výkladu aplikovaného § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

[47] Na základě výše vysloveného je současně správný i závěr krajského soudu vyjádřený v odst. 27. napadeného rozsudku, podle nějž je z důvodu nerespektování závazného právního názoru vyjádřeného v přechozím rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 273/2018 - 33 ve vztahu k osobě pana P. napadené rozhodnutí nezákonné.

[48] Odkazuje-li stěžovatel na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 12. 5. 2017, č. j. 45 Af 9/2015 - 118, podle nějž, *„[i] když má soud za prokázané, že skladovatelem vybraných výrobků byly jiné osoby, není tím žalobce zbaven solidární odpovědnosti k úhradě spotřební daně v plné výši ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) poslední věty za středníkem zákona o spotřebních daních. Podle tohoto ustanovení za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzický osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.“*, nutno dodat, že tyto úvahy uvedený soud vyslovil ve skutkově odlišném případě. V uvedené věci totiž byla osoba „hlavního“ plátce spotřební daně, tedy skladovatel vybraných výrobků, známá, bylo tedy možno popřípadě dovodit i solidární odpovědnost za spotřební daň jiné osoby společně a nerozdílně s tímto skladovatelem. Jak ale vysvětlil již krajský soud v napadeném rozsudku, a Nejvyšší správní soud nyní, v posuzované věci nebylo dosud postaveno na jisto, která konkrétní osoba je oním skladovatelem majícím nejužší (kvalifikovaný) vztah k vybraným výrobkům. Z uvedeného důvodu tudíž stěžovatel bez dalšího nemohl postavit na jisto ani to, kdo se na jejich skladování podílel a zda vůbec.

[49] Stěžovatel vytýká krajskému soudu i to, že se odchýlil od stávající judikatury Nejvyššího správního soudu. Má za to, že pokud krajský soud v nynější věci dovodil, že *„[v]lastnictví prostoru, popř. jiný vztah k prostoru, ve kterém jsou vybrané výrobky skladovány, je pouze indicií, že tato osoba má k vybraným výrobkům vztah, přičemž úkolem správce daně je najít osobu se vztahem nejbližším, ta je pak považována za skladovatele a/nebo osobu, která má na tomto nejbližším vztahu účast, tedy podílníka.“*, odchýlil se od závěrů rozsudku kasačního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85. Podle něj *„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 prostoru. 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.“*

[50] Nejvyšší správní soud nepovažuje ani tuto stěžovatelovu argumentaci za důvodnou. Odkazuje především na přechozí rozsudek č. j. 7 Afs 273/2018 - 33 týkající se nynější věci, z nějž vyplývá, že je to právě stěžovatel, kdo má prokázat, že žalobce, resp. jiná osoba má kvalifikovaný vztah k vybraným výrobkům. Je tak v souladu s uvedeným rozsudkem kasačního soudu shora citovaný závěr krajského soudu, že vlastnictví ke skladovacím prostorům je pouze indicií o možném vztahu k vybraným výrobkům, ale bez dalšího tento nejužší vztah k vybraným výrobkům nezakládá. Musí zde být také přítomen onen prvek faktického nakládání s věcí. A to je i podstatou závěrů stěžovatelem odkazovaného rozsudku č. j. 7 Afs 69/2007 - 85. V něm Nejvyšší správní soud mimo jiné vyslovil, že *„[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.“* (důraz přidán)

[51] Nejvyšší správní soud se tedy shoduje se soudem krajským potud, že samotné vlastnictví či jiný vztah ke skladovacím prostorám, v nichž se nacházejí vybrané výrobky, sice může být i u podílníka prvotní indicií, že taková osoba je solidárně odpovědná za spotřební daň se skladovatelem, ale nesvědčí sama o sobě, bez existence byť minimálního vztahu k vybraným výrobkům, jakož i k osobě skladovatele (majícího kvalifikovaný vztah k vybraným výrobkům), o tom, že jí svědčí solidární odpovědnost za spotřební daň společně s ním.

[52] Dosavadní judikaturní závěry týkající se skladovatele (jež nadto v nynější věci netvoří *ratio decidendi*) tak nejsou úvahami krajského soudu obsaženými v napadeném rozsudku nikterak dotčeny. Stávající judikatura vyžaduje, aby se při určování osoby povinné k dani (má-li jí být skladovatel) nejprve celní orgány obracely na toho, u nějž je kvalifikovaný vztah k vybraným výrobkům nejvíce pravděpodobný, což však vždy nutně nemusí být vlastník skladovacích prostorů. Jak již totiž bylo vícekrát v tomto rozsudku zmíněno, pro určení osoby skladovatele bude vždy rozhodující primárně jeho co nejužší vztah k vybraným výrobkům, nikoliv ke skladovacím prostorům. Totéž pak musí být z povahy věci naplněno i u podílníka, byť v odlišné míře intenzity tohoto vztahu. Určení osoby mající tento nejužší vztah k vybraným výrobkům je přitom věcí celních orgánů.

[53] Přestože lze tedy jistým způsobem pochopit postup celních orgánů, které nehodlají rezignovat na vybrání spotřební daně z vybraných výrobků, musejí tak činit pouze za podmínek vyplývajících ze zákona, resp. za podmínek, které na základě něj dovodila judikatura. A ta je založena zásadně na požadavku existence kvalifikovaného subjektivního vztahu skladovatele k vybraným výrobkům, které jsou předmětem spotřební daně. Shodně tomu pak musí být i u podílníka s výjimkou toho, že tento jeho vztah k vybraným výrobkům bude oproti skladovateli zpravidla méně intenzivní. Takový vztah však dosud u žalobce v řízení prokázán nebyl již proto, že jeho existenci stěžovatel chybně nepovažoval za nutnou. Lze uzavřít, že krajský soud se v daném případě nedopustil odchýlení se od dosavadní judikatury a nelze mu v tomto směru vytknout žádná pochybení.

[54] Nejvyšší správní soud tudíž s ohledem na shora vyslovené neshledal naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

VII.

[55] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[56] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel neměl úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce byl ve věci účastníkem úspěšným, a má proto právo na náhradu nákladů, které důvodně a účelně vynaložil v řízení o kasační stížnosti.

[57] Uvedené náklady řízení sestávají z odměny zástupce žalobce za jeden úkon právní služby po 3.100 Kč (vyjádření ke kasační stížnosti) podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů

a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) a z paušální náhrady hotových výdajů s tímto úkonem související ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož zástupce žalobce doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka 3.400 Kč o tuto daň ve výši 714 Kč (21 % z 3.400 Kč). Náklady řízení o kasační stížnosti v celkové výši 4.114 Kč je stěžovatel povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce v přiměřené lhůtě 30 dnů jdoucí od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 15. srpna 2022

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu