



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdu a JUDr. Viktora Kučery v e věci žalobce: **VLTAVA HOLDING a. s.**, se sídlem U Habrovky 247/11, Praha 4, zast. obecným zmocněncem Mgr. Janem Stratílkem, bytem Murgašova 1274/3, Praha 4, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 10. 2019, č. j. 9 Af 34/2016 – 159,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 10. 2019, č. j. 9 Af 34/2016 – 159, **se ruší** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 22. 2. 2016, č. j. 4657-5/2016-900000-302, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 4. 3. 2016, č. j. 4657-9/2016-900000-302; tímto stěžovatel změnil platební výměr Celního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 21. 8. 2014, č. j. 124350/2014 -510000-32.1, neboť na základě nových důkazů provedených v odvolacím řízení byla zjištěna zčásti odlišná výše spotřební daně. Rozhodnutími správce daně bylo stanoveno, že žalobci jakožto plátcí daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň na základě skutečnosti, že skladoval nezdaněné tabákové výrobky.

[2] Městský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele, neboť dospěl k závěru, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, zejména nebylo prokázáno, zda žalobci skutečně svědčilo postavení plátce daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

[3] Městský soud dospěl k závěru: „*Ve fázi dokazování, kdy na základě počátku zcela opodstatněných pochybností správce daně přešlo důkazní břemeno prokázání daňových poměrů na žalobce, správce daně a potažmo žalovaný nemohli od návrhu důkazů žalobce a bagatelizovat jeho tvrzení o specifických a protiprávních okolnostech provázejících skladování nezdaněných výrobků u žalobce. Žalovaný tedy nemohl uzavřít, že žalobce neunesl důkazní břemeno prokázání, že není plátcem daně a že není dána daňová povinnost jiných subjektů. Z důvodu závažných okolností vyplývajících z trestního řízení bylo předčasné posuzovat skladování nezdaněných výrobků jako detenci s účinky na daňovou povinnost žalobce, neboť detence jako znak*

daňové povinnosti ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních nemůže vyvolat zamýšlené účinky, je-li protiprávní a byla-li způsobena trestnou činností.“ Městský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil pro vady řízení spočívající v nedostatečně zjištěném a posouzeném stavu věci, vyžadujícím doplnění dokazování k okolnostem skladování. Současně soud dodal, že z důvodu geneze trestního řízení a poznatků o jeho výsledku již v době nového rozhodování žalovaného postačí vyjít z trestního spisu a znovu zvážit souvislosti okolností zjištěných v daňovém řízení s okolnostmi, které vedly k rozsudku v trestní věci. Protože městský soud shledal důvodnost žaloby v této, pro věc zásadní otázce ohledně osoby plátce daně, nepovažoval za hospodárné a účelné zabývat se ostatními žalobními námitkami ohledně analýzy vzorků nezdaněného tabáku.

[4] Stěžovatel namítá nezákonnost rozsudku městského soudu a uplatňuje důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“) Stěžovatel se shoduje se závěry soudu, že osobě skladovatele ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních musí svědčit alespoň postavení detentora se znaky odpovídajícími tomuto pojmu, tzn. výkon faktického panství nad věcí, kterou detentor ovládá jako věc cizí (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007- 85, ze dne 31. 5. 2017, č.j. 5 Afs 123/2016 - 28, a ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010). Má však za to, že při stanovení osoby plátce daně vycházel z příslušných právních předpisů a z konstantní soudní judikatury, když jako osobu skladovatele tabákových výrobků označil právě žalobce. Žalobce je vlastník nemovitosti, ve které byly nalezeny nezdaněné tabákové výrobky, a byl tak správcem daně považován za osobu, u níž je detence k tabákovým výrobkům nejvíce pravděpodobná. Ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017 - 30) pak měl žalobce jako vlastník nemovitosti prokázat, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo se své odpovědnosti odvést daň „zprostit“ tím, že prokáže, že k těmto výrobkům nemá jakýkoliv kvalifikovaný stav, resp. že k nim jiné osobě svědčí bližší vztah (např. na základě nájmu části nemovitosti).

[5] Stěžovatel uvádí, že žalobce v rámci daňového řízení tvrdil, že příslušné prostory využívala osoba jménem R. Š., avšak nijak své tvrzení nepodložil náležitými důkazními prostředky (nájemní smlouva, platby nájemného atp.). Žalobce v rámci daňového řízení pak rovněž uvedl, že k pronajmutí nebytových prostor pro uskladnění strojů na výrobu cigaret byli členové statutárního orgánu přinuceni pod pohrůžkou násilí. Z rozsudku městského soudu pak vyplývá, že rozhodnutí správců daně sice vycházejí ze správných premis zákona v tom, že stran odpovědnosti k dani je podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních správci daně dáno na výběr, koho k vyměření a zaplacení daně povolá. Podle soudu však v souzené věci žalobcem namítané skutečnosti nenasvědčovaly standardní situaci, a to zejména s ohledem na to, že docházelo k *nátlaku a násilí na členech představenstva* žalobce, ale i *k vynucení právních jednání*. Podle městského soudu došlo v daném případě k *okupaci skladovacího prostoru*, byť se zpočátku mohla intervence R. Š. jevit jako existující se souhlasem žalobce. Stěžovatel měl tedy dle soudu pochybit zejména v tom, že odhlédl od návrhů důkazů žalobce a bagatelizoval jeho tvrzení o specifických a protiprávní okolnostech provázejících skladování nezdaněných tabákových výrobků.

[6] Městský soud dle stěžovatele především nesprávně vychází z toho, že byly skladovací prostory pronajaty pod pohrůžkou násilí. V rámci řízení před městským soudem byl předložen rozsudek Krajského soudu v Praze č. j. 1 T 6/2016 - 1447 ze dne 27. 9. 2016 a rozsudek Vrchního soudu v Praze sp. zn. 10 To 28/2017 ze dne 24. 10. 2017, podle kterých byl odsouzen R. Š. za zvlášť závažný zločin vydírání a Lukáš Loučka za účastenství ve formě pomoci na trestném činu vydírání. Odsouzené osoby se uvedeného jednání dopustily ve dnech 28. 1. - 29. 1. 2013 na členech představenstva žalobce, přičemž podle uvedených rozsudků byly tyto osoby donuceny podepsat proti své vůli nejméně 10 ks bianko směnek, další listiny a notářský zápis, jímž uznaly dluh ve výši 70 milionů Kč vůči R. Š.. Jak vyplývá z výsledků trestního řízení, tak k

onomu vydírání došlo podle předložených rozsudků v lednu 2013, přičemž zajištění tabákových výrobků a výrobních strojů bylo policejními a celními orgány provedeno v srpnu 2012, kdy žalobci vznikla i povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních. Tvrzení žalobce o donucení k pronájmu skladových prostor se podle žalovaného ukázalo jako nepravdivé, jelikož stroje na výrobu cigaret byly do skladových prostor uskladněny zcela s vědomím žalobce a s jeho souhlasem. Navíc k onomu vydírání došlo podle výše uvedených trestních rozsudků ve věci vydírání nikoliv v souvislosti s přenecháním skladovacích prostor a skladováním cigaret, ale v souvislosti s uznáním dluhu, a především až v lednu 2013. Z žalobcem předloženého rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 27. 9.2016, č. j. 1T 6/2016-1447, vyplývá, že člen představenstva žalobce pan L. L. vypověděl, že o umístění výrobních strojů do skladových prostor žalobce panem R. Š. věděl. První konflikt s R. Š. měl až půl roku po uskladnění výrobních strojů a ke skutku vydírání za použití násilí došlo až v lednu 2013. I z toho plyne, že žalobce vybrané výrobky v rozhodné době (srpen 2012) skladoval.

[7] Stěžovatel uvádí, že žalobce v daňovém řízení předkládal různá tvrzení ohledně toho, zda byly skladové prostory pronajaty jiné osobě nebo ne, tedy zda detenční právo k tabákovým výrobkům může svědčit i jiné osobě; nejprve uváděl, že prostory byly pronajaty na základě ústní nájemní smlouvy R. Š. (čestné prohlášení žalobce z 15. 3. 2013), v rámci odvolacího daňového řízení žalobce tvrdil, že poskytl nebytové prostory pro uskladnění strojů na výrobu cigaret, neboť členové statutárního orgánu žalobce k tomu byli donuceni pod pohrůžkou násilí na nich a jejich rodinách (odvolání žalobce ze dne 16. 9. 2014). Tvrdil-li žalobce původně, že skladové prostory pronajal R. Š., pak tato svá tvrzení nijak nedoložil.

[8] Stěžovatel dodává, že žalobce je společnost založená v roce 1998 a do roku 2016 byla předmětem jeho činnosti mj. i činnost realitní kanceláře. Lze předpokládat, že žalobce s takovou bohatou podnikatelskou zkušeností, obzvláště v oblasti realit, bude své nemovitosti pronajímat jiným subjektům pouze na základě písemné smlouvy s jasnými právy a povinnostmi; k tomu však v daném případě vůbec nedošlo, žádná smlouva o nájmu správci daně předložena nebyla. Žalobcem nebyly doloženy ani jiné důkazní prostředky, ze kterých by vyplývalo, že k pronájmu ve skutečnosti došlo – např. výpis z účtu o placení nájemného, vyúčtování elektřiny, vody či plynu apod., vč. uzavření příslušných smluv o odběrech energií údajným nájemcem. Byly-li by skladové prostory pronajímány, musela by se tato skutečnost rovněž projevit v účetnictví žalobce. Příjem z pronájmu nebytových prostor má zcela jistě relevanci i do daně z příjmů; ani v této oblasti však žalobcem předloženy žádné důkazní prostředky. Stěžovatel tedy tvrzení žalobce o ústní nájemní smlouvě nepřijal za prokázané a hodnověrné, a to zejména s ohledem na to, že žalobce nepředložil žádný důkaz, ze kterého vyplývalo, že za poskytnutí skladových prostor získal nějaké protiplnění, že by se jiná osoba podílela na provozu nemovitosti, nota bene pokud R. Š. ani neznal a nikdy v minulosti s ním nepodnikal. Daňové odpovědnosti za vlastní protiprávní činnost (neoprávněné skladování nezdaněných vybraných výrobků) se dle stěžovatele nelze zbavit pouhým tvrzením bez důkazů, že jejich skladovatelem měla být jiná osoba.

[9] Stěžovatel zásadně nesouhlasí s tím, že okolnosti skladování byly nestandardní, totiž zasaženy trestnou činností jiných osob, což vylučuje postavení žalobce jakožto plátce daně. Stejně jako se nelze vlastní daňové odpovědnosti zbavit pouhým tvrzením bez důkazů o tom, že vybrané výrobky měla jako skladované fyzicky ovládat jiná osoba (údajný tvrzený nájemce), nelze se jí zbavit pouhým tvrzením bez důkazů o tom, že vybrané výrobky byly skladovány (fyzicky ovládány) protiprávním donucením jinou osobou. Žalobce pouze tvrdil (a to ještě ne vždy), že byl ke skladování donucen, ale z předložených důkazů tato skutečnost nijak nevyplývá. Členové statutárního orgánu žalobce podepsali kupní smlouvu o nákupu stroje na výrobu tabákových výrobků, přičemž smlouva je datována ke dni 24. 10. 2011. Z předložených důkazů nijak nevyplývá, že by byli členové statutárního orgánu k podpisu této smlouvy donuceni. Městský

soud tak mimoběžně dovozuje pouze na základě toho, že ze znaleckého posudku uvedeného v rozsudku v trestní věci vydírání č. j. 1T 6/2016 -1447, vyplývá, že hodnota výrobních strojů je v kupní smlouvě nadhodnocena. Byla-li smlouva skutečně podepsána dne 24. 10. 2011, není nijak prokázáno, že by v této době byli členové statutárního orgánu k uzavření kupní smlouvy donuceni (trestní řízení ve věci vydírání se vztahovalo ke skutku, který se stal v lednu 2013). I kdyby však tomu tak bylo, mezi říjnem 2011 a zajištěním skladovaných vybraných výrobků v srpnu 2012 je tak velký časový odstup, že nelze vůbec uvažovat o absenci svobodné vůle na straně žalobce ve vztahu ke skladování v srpnu 2012, která by mu objektivně neumožňovala se po celou tuto dobu obrátit na policejní orgán. Byla-li smlouva podepsána po pohrůžkou násilí při vydírání v lednu 2013 (z rozsudku č. j. 1T 6/2016 -1447 vyplývá, že členové statutárního orgánu byli nuceni podepsat listiny, jejichž obsah neměli znát) a antidatována k 24. 10. 2011, pak předně nelze dovozovat, že členové statutárního orgánu byli vydírání už v roce 2011, jak uvádí městský soud, a především je daňově relevantní jen skladování vybraných výrobků v srpnu 2012, kde zůstává nedoloženo zbavení vůle žalobce v této době ve vztahu ke skladovaným vybraným výrobkům, nadto když k samotnému umístění strojů v mezidobí došlo se souhlasem žalobce.

[10] Dle stěžovatele nelze přijmout závěr městského soudu, že kupní smlouva byla uzavřena pod nátlakem, ani v tom, že je neplatná. Meritem posouzení věci je nikoli otázka ne/platnosti nějakého právního úkonu, ale objektivní daňová odpovědnost žalobce založená jeho faktickým jednáním, tj. skladováním nezdaněných vybraných výrobků v srpnu 2012, v čemž by relevanci mohlo mít jen tvrzení a *prokázání* skutečnosti, že byl žalobce po dobu tohoto skladování zbaven svobodné vůle a že vybrané výrobky po tuto dobu neskladoval, ani se na skladování nijak nepodílel. V souvislosti s kupní smlouvou stěžovatel dodává, že nebyla vyslovena její neplatnost, jak rovněž konstatuje soud (bod 133. rozsudku MS). V rámci řízení před městským soudem předložil žalobce usnesení Okresního soudu ve Zlíně ze dne 26. 10. 2018, č. j. 13 EXE 1082/2013 - 401, a usnesení odvolacího Krajského soudu v Brně ze dne 28. 1. 2019, č. j. 60 Co 3/2019 - 430, na základě kterých byla zastavena exekuce z důvodu, že exekuční titul, k jehož získání byl povinný (členové statutárního orgánu žalobce) přinucen jednáním R. Š. (pravomocné odsouzení za vydírání – viz výše), je považován za vadný. Exekučním titulem bylo uznání dluhu členů statutárního orgánu žalobce před notářem (věřitelem byl uveden R. Š.) a dohoda se svolením k vykonatelnosti notářského zápisu. Součástí notářského zápisu však nebyla kupní smlouva ze dne 24. 10. 2011. Žalobce nijak nedoložil, že by kupní smlouva byla neplatná, naopak z předložených usnesení ve věci zastavení exekuce vyplývá, že se soud nezabýval otázkou, zda R. Š. náleží pohledávka ze samotného původního hmotněprávního úkonu – kupní smlouvy ze dne 24. 10. 2011. Soud zde pouze konstatoval, že pro případné přiznání pohledávky je třeba si pořídit řádný exekuční titul (viz bod 57 usnesení ze dne 28. 1. 2019 č. j. 6 Co 3/2019).

[11] Městský soud v bodě 132 stěžovateli vytýká, že podcenil zjištění skutečných okolností vycházejících najevo z průběhu trestního řízení, a nemohl tak učinit závěr, že žalobce k pochybnostem správce daně neunesl důkazní břemeno. Stěžovatel s tímto závěrem nesouhlasí. Uvádí, že při své rozhodovací činnosti vycházel mj. z následujícího: 1) Žalobce dal souhlas k umístění strojů na výrobu cigaret do svých skladovacích prostor; ačkoliv stroje na výrobu cigaret samy o sobě nemají vliv na vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit, úzce s nelegální výrobou tabákových výrobků a jejich skladováním souvisí, stejně jako tato skutečnost vyvrací tvrzení žalobce o absenci vůle na jeho straně. 2) Žalobce sám podal daňové přiznání k dani z tabákových výrobků za příslušné zdaňovací období, v průběhu řízení pak předkládal k uvěření různé protichůdné a nedoložené skutkové verze - nájem prostor, donucení ke skladování. 3) Výsledky trestního řízení ve věci vydírání členů statutárního orgánu žalobce dokládají, že ke skutku mělo dojít až v roce 2013, přičemž tato událost se časově stala až poté, co vznikla žalobci povinnost daň přiznat a zaplatit v důsledku skladování vybraných výrobků v srpnu 2012. 4) V rámci daňového řízení žalobce nepředložil jediný důkaz, kterým by potvrdil, že byly uvedené prostory

pronajaty nebo poskytnuty k užívání jiné osobě, respektive že by sám detenční právo k tabákovým výrobkům neměl. Potom však byl žalobce jakožto vlastník nemovitosti objektivně skladovatelem vybraných výrobků a postavení plátce daně mu svědčí. Stěžovatel dodává, že nadto nejde o nějaké nahodilé uskladnění vybraných výrobků, byť i to by nebylo relevantní – mj. podle zjištění obsažených ve správním spise šlo o trvalou činnost, doprovázenou přítomností strojů k výrobě cigaret (tyto nelze na rozdíl od vybraných výrobků jednoduše přemístit dle potřeby), kdy místo v budově C přímo sloužilo k nelegální výrobě tabákových výrobků, a policejním orgánem zde byly dne 28. 8. 2012 a 29. 8. 2012 zajištěny nejen tabákové výrobky, ale i další předměty sloužící jejich protiprávní výrobě na tomto místě. A pokud v závěru odst. [130] městský soud vyslovil pochybnost s ohledem na výsledky sledování, které fyzické osoby mohly cigarety naskladnit a zda některá z nich k nim nemohla mít bližší vztah, lze tuto úvahu charakterizovat tak, že soud „pro stromy nevidí les“ – cigarety byly ve skladu žalobce vyráběny, žalobce rozporoval svojí svobodnou vůlí již ve vztahu ke kupní smlouvě na stroje na výrobu cigaret uzavřené v říjnu 2011, které byly do jeho skladu následně umístěny, a uplatňoval nikoli to, že by cigarety neskladoval on, ale že stroje (a cigarety) skladoval v důsledku protiprávního donucení. I kdyby byla hypoteticky nějaká část cigaret do „výrobního“ skladu navezena dne 21. 8. 2012, pak skladovatelem cigaret v den jejich zjištění (28. 8. 2012) byl žalobce. Nezáleží v daňové odpovědnosti žalobce na tom, která fyzická osoba mu do jím vlastněného skladu sloužícího protiprávní výrobě cigaret tu kterou případnou další cigaretu umístila, když ji následně opustila a začal ji fyzicky ovládat žalobce (stejně jako nezáleží na osobách, které měly žalobci umístit nezdaněné vybrané výrobky do jím pronajatého kontejneru v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2019, č. j. 5 Afs 55/2018 – 84). Dle stěžovatele z rozsudku sp. zn. 5 Afs 55/2018, jakož i z předchozí setrvalé judikatury NSS, je zřejmé, že nemůže obstát východisko městského soudu v poslední větě odst. [123] rozsudku „*Atributem skladování je přinejmenším vědomost o zboží a úmysl je uchovávat a zajistit před znehodnocením, odcizením apod.*“

[12] V rámci daňového (ani trestního) řízení nebylo ničím prokázáno, že by ke skladování strojů byl žalobce donucen, jak tvrdil v některých svých podáních. Přitom daňově relevantní z pohledu plátce spotřební daně a vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit by mohlo být významné jedině to, že by žalobce tvrdil a prokázal, že byl protiprávním fyzickým nátlakem či násilím donucen po celou dobu až do srpna 2012 skladovat zjištěné vybrané výrobky. Toto nebylo žalobcem nejen prokázáno ale ani tvrzeno, a je současně skutkovými zjištěními vyloučeno (souhlas s umístěním strojů atp.) Stěžovatel je přesvědčen, že i kdyby v tomto směru *subjektivních* tvrzení o nátlaku či násilí ve vztahu k vynucení skladování vybraných výrobků v rozhodné době žalobce nějaké důkazní návrhy uplatnil, byl by je oprávněn stěžovatel odmítnout pro jejich zjevnou nadbytečnost. Ani hypotetické prokázání takových subjektivních skutečností (pocit byť i trvalejšího vydírání, zastrasování atp.) totiž není způsobilé zvrátit rozhodnou objektivní skutečnost, kterou je skladování vybraných výrobků zjištěných v srpnu 2012 u žalobce (vlastníka nemovitosti). Totiž aby žalobce nebyl vůbec skladovatelem vybraných výrobků, musela by u něj po celou dobu jejich skladování (fyzického ovládnutí, detence) pro protiprávní jednání jiné osoby objektivně zcela absentovat svobodná vůle, svobodné rozhodování, např. mu objektivně znemožňující kontaktovat stran vydírání a protiprávně skladovaných vybraných výrobků Policií ČR. Musel by se stát živým nástrojem v rukou skutečného pachatele trestné činnosti (resp. skladovatele podle zákona o spotřebních daních) ve smyslu § 22 odst. 2 trestního zákoníku (*Pachatelem trestného činu je i ten, kdo k provedení činu užil jiné osoby, která není trestně odpovědná proto, že jednala za jiné okolnosti vylučující protiprávnost.*). Taková okolnost je ještě představitelná u jednorázové dopravy vybraných výrobků či nahodilého jednorázového uskladnění vybraných výrobků např. pod hrozbou fyzické likvidace dopravce/skladovatele či jemu blízké osoby. Není však představitelná u běžného trvalého skladování vybraných výrobků (vč. strojů k jejich výrobě), kde pokud není např. statutární orgán trvale zbaven osobní svobody, což není posuzovaný případ, má možnost se i přes nátlak/vydírání obratem obrátit na orgány činné v trestním řízení. Pokud tak

neučiní i přes objektivně existující prostor k vlastnímu rozhodování, jako žalobce v posuzovaném případě, vybrané výrobky od tohoto okamžiku skladuje ze své vůle a o nepřímém pachatelství (užití živého nástroje), resp. o absenci naplnění pojmu skladovatele podle zákona o spotřebních daních nelze hovořit. Byli-li by tedy členové statutárního orgánu v relevantní době (tj. v době, kdy byly v prostorách žalobce neoprávněně skladovány tabákové výrobky) pod nátlakem R.Š. či jiné osoby, což není ničím doloženo, pak stejně tato skutečnost není daňově relevantní, neboť žalobce sám nijak nekontaktoval Policii ČR nebo státní zastupitelství o takové domnělé závažné trestné činnosti a uskutečňoval tak skladování vybraných výrobků svojí osobou ke dni jejího zjištění orgány veřejné moci *ex officio*.

[13] Stěžovatel podotýká, že ostatně městský soud v rozsudku sám připouští, že ke skladování strojů a vybraných výrobků docházelo v souladu s vůlí žalobce alespoň po určitou dobu (jakkoli to není relevantní a daňová povinnost z titulu skladování vznikne ve kterémkoli okamžiku). Městský soud přehlíží nad uvedený rámec i tu zřejmou věc, že došlo-li k vydírání statutárního orgánu žalobce podle rozsudků trestních soudů v lednu 2013 R. Š. tím způsobem, že tento dne 28. 1. 2013 vylákal poškozené (L. aj. L.) na smyšlené obchodní jednání, kde byli fyzicky napadeni R. Š. a 4 nezjištěnými spolupachateli, kteří je mlátili, svázali, vyhrožovali fyzickou likvidací i za předvedení střelných zbraní, pak stěží by na takové „obchodní jednání“ byli R. Š. v lednu 2013 vylákáni, kdyby již předtím v době skladování vybraných výrobků v srpnu 2012 jím byli obdobně intenzivně zastrášováni. Stěžovatel je přesvědčen, že městský soud tuto stěžejní otázku posoudil po právní stránce nesprávně (nezákonně), a není žádný důvod pro doplnění dokazování v daňovém řízení v návaznosti na výsledky trestního řízení ve věci vydírání. Nadto si stěžovatel ani neumí reálně představit, jakým konkrétním způsobem by uložené dokazování mohl provést, resp. k čemu by jeho výsledky vedly.

[14] Dle stěžovatele městský soud odmítl zcela nepřípadně argumentaci stěžovatele v napadeném rozhodnutí (ohledně určení plátce) rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2014, č. j. 9 Afs 70/2013 - 31, nebo ze dne 30. 12. 2012, č. j. 7 Afs 48/2012 - 23, s tím, že uvedené rozsudky se vztahují k úpravě odpovědnosti při více člancích v řetězci soukromých vztahů a v daném případě nešlo o standardní obchodní vztahy. Stěžovatel však chtěl pouze podtrhnout, že pořadí plátců není v zákoně o spotřebních daních rozhodné, protože v postavení plátce se ocitá každý z nich. Jestliže navrhoval žalobce v rámci daňového řízení, aby správce daně stanovil daň osobám, které se účastnily překládky *pravděpodobně* tabákových výrobků (protokol o sledování osob a věcí ze dne 30. 7. 2013, č. j. 37837/2013 - 900000 - 315/18), která proběhla dne 21. 8. 2012 (tedy před realizací zajišťovací akce ve skladových prostorech žalobce), pak citovanými rozsudky chtěl žalovaný rozvést skutečnost, že vznikla-li žalobci povinnost daň přiznat a zaplatit (skladoval tabákové výrobky), stal se plátcem ke dni jejich zjištění a nemůže argumentovat tím, že jiné osobě mohla vzniknout daňová povinnost dříve a sám by byl od daně liberován. V této souvislosti soud vytkl v bodě 131 rozsudku stěžovateli, že neprovedl výslechy svědků ((R., K. a M.), které se na překládce zboží či jeho dopravě podíleli. Žalobce navrhoval v rámci odvolacího řízení výslechy R. R. a celníků, kteří se na sledování osob podíleli, s cílem prokázat, že vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit vznikl jiným osobám už dříve, než byly tabákové výrobky uskladněny v nemovitosti žalobce. Stěžovatel k provedení těchto důkazů nepřistoupil, právě primárně z důvodu, že by nové informace žalobce z plátcovství založeného na objektivně skladovaném množství cigaret v den jejich zjištění nijak neliberovaly. Zjištění případných podílníků na skladování ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních může být provedeno nezávisle na stanovení daně platebním výměrem žalobci.

[15] Stěžovatel závěrem namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Městský soud v bodě 137 rozsudku uvedl, že vzhledem k tomu, že je žaloba důvodná v zásadní námitce, soud neshledal za hospodárné a účelné zabývat se žalobními

námitkami ohledně analýzy vzorků nezdaněného tabáku před tím, než bude najisto postaveno, komu v dané věci svědčí daňová povinnost. Stěžovatel má však za to, že nelze v rámci soudního řízení přezkoumat pouze jednu žalobní námitku, označit ji za zásadní a ostatními námitkami se nezabývat. Za předpokladu, že by v souladu se závěry soudu doplnil žalovaný v rámci daňového řízení dokazování, které by vedlo ke stejnému závěru jako v napadeném rozhodnutí (tj. že žalobce je plátcem daně), vydá žalovaný nové rozhodnutí, avšak v pochybnosti, zda nové rozhodnutí obstojí v případném dalším soudním řízení stran zbylých uplatněných žalobních námitek. Stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2010, č. j. 9 As 3/2010-174, „*bez vyslovení závěru krajského soudu o důvodnosti či nedůvodnosti takto uplatněných námitek není v této fázi řízení zřejmé, zda byly správními orgány posouzeny v souladu se zákonem či nikoliv. Stěžovatel je tedy vystaven povinnosti vydat rozhodnutí o odvolání znovu, avšak v pochybnostech, zda zpochybněné závěry obstojí. Vzhledem k tomu, že žalobce s nimi již jednou vyslovil nesouhlas, lze očekávat, že zůstane-li rozhodnutí v těchto částech stejného znění, bude opět předmětem přezkumu ve správním soudnictví. Takový stav je však v rozporu s principem rychlosti a efektivitativy řízení, snižuje právní jistotu účastníků a dle názoru Nejvyššího správního soudu jej nelze aprobovat. Krajský soud je tedy v novém rozhodnutí povinen vyjádřit se i k důvodnosti výše uvedených opominutých žalobních námitek, aby v případě stejného výroku, tj. zrušení rozhodnutí o odvolání, správní orgán mohl v novém řízení zohlednit či napravit veškeré případné nedostatky. Nejvyšší správní soud tak na základě výše uvedených skutečností dospěl k závěru, že rozhodnutí krajského soudu je zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti a dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a § 110 odst. 1 s. ř. s. jej zrušil a vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.*“

[16] Žalobce ve svém vyjádření uvádí, že stěžovatel spíše polemizuje se způsobem, jakým městský soud hodnotil důkazy a jaké z nich vyvodil závěry, než aby namítal nesprávné posouzení právní otázky; naopak má za to, že městský soud při hodnocení důkazů postupoval komplexně, hodnotil je ve všech souvislostech, a na základě provedených důkazů dospěl ke správným závěrům jak skutkovým, tak právním - tedy že věc posoudil po právní stránce správně. Žalobce uvádí, že nikdy nepopíral, že je mu známa skutečnost, že v jeho prostorách jsou uskladněny stroje na balení cigaret, nepopíral ani to, že stroje uskladnil R. Š.; pronájem prostor ke skladování souvisí s podnikatelskou činností žalobce, resp. představuje jeho stěžejní část. Žalobce zdůrazňuje, že s uskladněním a skladováním strojů na balení cigaret není spojena žádná spotřební daň a skladování strojů na balení či výrobu cigaret je činností zcela legální. Žalobce důvodně předpokládal, že ohledně uskladnění (byt) strojů na balení cigaret půjde o standardní obchodní případ; chování R. Š. však začalo být postupem doby vůči statutárním orgánům žalobce agresivní a vedlo k tomu, že si R. Š. svoji vůli prosazoval násilím; důsledkem chování R. Š. bylo, že nedošlo k uzavření nájemní smlouvy, ani nebylo placeno nájemné. Z těchto (a nejen z těchto) skutečností pak dovodil městský soud zcela správný a logický závěr o tom, že došlo k okupaci práv žalobce R. Š., které vyvrcholilo (nezpochybnitelným) vydíráním L. L. aj.L. Věcná souvislost mezi uskladněním strojů s vydíráním L. L. aj. L. je tedy zjevná - je dána především osobou R. Š. jako skutečného vlastníka strojů na balení cigaret, který viní statutární orgány žalobce z toho, že o stroje na balení cigaret přišel a vydíráním se snaží zajistit si za svoji „ztrátu“ náhradu. Žalobce dále zdůrazňuje, že stěžovatel v pozici policejního orgánu na základě povolení soudu sledoval areál žalobce v Lužkovicích a sledoval i L. L. aj. L. coby statutární orgány žalobce; dokonce vstoupil v květnu 2012 do prostor žalobce v Lužkovicích, shledal zde stroje na balení cigaret nefunkční a nenalezl zde žádný tabák ani žádné tabákové výrobky. Stěžovatel byl dále přítomen v rámci sledování osob a věcí překládce tabáku, ke které došlo v srpnu 2012; u této překládky nezaznamenal přítomnost ani L. L., ani J. L., ani žádného zaměstnance žalobce, ani se překládka neuskutečnila na vozidlo ve vlastnictví žalobce. S touto překládkou tedy žalobce ničeho nespojuje. Žalobce a jeho statutární orgány nic nespojuje ani s následnou dopravou tabáku či tabákových výrobků do areálu žalobce v Lužkovicích, ostatně od doby překládky do doby zajištění nebyla prokázána ani prostá přítomnost L. L. aj. L. u tabáku a tabákových výrobků, ale ani v areálu v Lužkovicích. V kontextu výše uvedených skutečností je proto zcela správný závěr

městského soudu, že tabák a tabákové výrobky byly sice v prostorách žalobce nalezeny, ale žalobce nad nimi neměl žádnou faktickou moc a panství; vyjma prosté přítomnosti tabáku a tabákových výrobků v areálu žalobce s těmito výrobky žalobce ničeho nespojuje.

[17] Žalobce dále uvádí, že samotné skladování strojů nemá vliv na vznik daňové povinnosti; vydírání (až) v roce 2013 bylo vyvrcholením násilného chování R. Š. vůči statutárním orgánům žalobce. K podání daňového příznání dodává, že Celní úřad pro hlavní město Prahu jej vyzval dne 12. 3. 2013, aby podal daňové tvrzení ke spotřební dani; žalobce tedy podáním daňového tvrzení pouze vyhověl výzvě správce daně. Pokud jde o tvrzení žalobce uplatněná v daňovém řízení, ta jsou a byla stále konstantní; tvrzení byla postupně doplňována o informace a skutečnosti, které žalobce v průběhu řízení získal, žalobce však nikdy neposkytoval nepravdivá ani protichůdná tvrzení a ostatně ani stěžovatel konkrétní rozpory nevytýká. Pokud stěžovatel tvrdí, že žalobce v rámci daňového řízení nepředložil jediný důkaz, kterým by potvrdil, že byly uvedené prostory pronajaty nebo poskytnuty k užívání jiné osobě, respektive že by sám detenční právo k tabákovým výrobkům neměl, žalobce uvádí, že takové důkazy v daňovém řízení nabízel, ale stěžovatel je důsledně odmítal provést. Co se týká přítomnosti tabáku a tabákových výrobků, ty v prostorách žalobce byly nalezeny až dne 26. 8. 2012, jejich předchozí výskyt nebyl zaznamenán, a to ani při masivním nasazení techniky při sledování osob a věcí. Za tohoto stavu věcí proto nelze, jak městský soud správně dovodil, označit žalobce za skladovatele a jako takového za plátce daně.

[19] Žalobce dále označuje za nepravdivé tvrzení stěžovatele, že „*podle zjištění obsažených ve správním spise šlo o trvající činnost, doprovázenou přítomností strojů k výrobě cigaret (tyto nelze na rozdíl od vybraných výrobků jednoduše přemístitovat dle potřeby), kdy předmětné místo v budově C přímo sloužilo k nelegální výrobě tabákových výrobků, a policejním orgánem zde byly dne 28. 8. 2012 a 29. 8. 2012 zajištěny nejen tabákové výrobky, ale i další předměty sloužící jejich protiprávní výrobě na tomto místě.*“ Dle žalobce takové tvrzení je ničím nepodložené a odporující skutečně provedeným důkazům. Především, podle zjištění samotného stěžovatele učiněného při zásahu dne 26. 8. 2012, byly stroje nefunkční a neschopné výroby cigaret, a dále, žádná dřívější přítomnost tabáku či tabákových výrobků v areálu žalobce nebyla žalovaným prokázána. Odkazuje-li pak stěžovatel v této souvislosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2019, č. j. 5 Afs 55/2018 - 84 a cituje-li z něj, jde o citaci vytrženou z kontextu. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku předeslal (bod 21), že „*smyslem § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních „je postihovat za neoprávněné skladování většího množství vybraných výrobků jejich skladovatele, tj. osobu, která má ke těmto výrobkům vlastní subjektivní vztah. Rozhodování v těchto věcech je proto vždy do jisté míry kasuistické, ovlivněné okolnostmi toho kterého případu. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9Afs 59/2008 - 80).*“ Nejvyšší správní soud zde také rovněž podotkl: „*Budou-li se však u jiného případu významně lišit skutkové okolnosti, bude jim nutno tento postup přizpůsobit.*“ Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dále uvádí (bod 22), a tato část přímo předchází citaci zvolené stěžovatelem, že „*v první řadě je skladovatelem skladovatel „skutečný“, tedy ten, kdo má ke výrobkům určitý kvalifikovaný vztah. Je to tedy taková osoba, která výrobky fakticky uskladnila, má úmysl je uchovávat, zajistit před znehodnocením, odcizením apod., za současného předpokladu, že výrobky fakticky ovládá, tedy je ve vztahu k nim detentorem. Pokud zde taková osoba není, je skladovatelem „prostý“ detentor, tedy osoba, která výrobky fakticky neuskadnila, nemusela nutně o jejich existenci vědět, neměla úmysl výrobky uchovávat apod., nicméně fakticky výrobky ovládala. „Prostý“ detentor je určován v pořadí směrem od osoby, u níž je existence detenčního práva k výrobkům nejvíce pravděpodobná, tj. postupně podnájemce, nájemce a následně vlastníků skladovacích prostor.*“ Je tedy evidentní, že stěžovatel vypustil prvou a pro aplikaci rozsudku na daný případ stěžejní část argumentace Nejvyššího správního soudu. Městský soud totiž stěžovateli vytýká právě tu skutečnost, že automaticky určil žalobce plátcem daně, aniž by přihlédl ke specifiku projednávaného případu a dále mu vytýká, že

žalobci znemožnil se „vyvinít“ tím, že odmítl provést žalobcem navržené důkazy, ačkoli se existence „skutečného skladovatele“ nabízela a nabízí.

[20] Žalobce zdůrazňuje, že uskladnění strojů na balení či výrobu cigaret není ani trestné, ani nezakládá povinnost ke spotřební dani; opakovaně uvádí, že jediný tabák a tabákové výrobky byly zajištěny při zásahu žalovaného dne 26. 8. 2012; absentuje naopak jakékoli zjištění, že v areálu žalobce byl uskladněn jakýkoli tabák či tabákové výrobky před datem překládky dne 21. 8. 2012. Absentuje ale i jakékoli zjištění, že by žalobce měl s překládkou tabáku, kterou stěžovatel z bezprostřední blízkosti monitoroval, s jeho návozem do areálu nebo s jeho skladováním cokoli společného. Žalobce navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

[21] V doplnění kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že v pokračujícím odvolacím řízení nahlédl dne 13. 7. 2020 do trestního spisu vedeného u KS v Brně, pobočka ve Zlíně, sp. zn. 53 T 11/2015; zjistil, že v rámci tohoto trestního řízení byl žalobce veden jako jedna z osob obžalovaná z trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, obdobně jako J. a L. L.. Z důkazních materiálů získaných z tohoto trestního řízení bylo mj. zjištěno, že výrobní stroje byly do skladu žalobce dovezeny na základě dohody R. Š. a členů statutárního orgánu žalobce. Dne 30. 10. 2020 byl stěžovateli doručen rozsudek KS v Brně, pobočka ve Zlíně, ze dne 2. 10. 2020 č. j. 53 T 11/2015-5645, podle kterého byl uznán vinným mj. i žalobce a fyzické osoby L. L. aj. L. (členové jeho statutárního orgánu). Přičemž tyto fyzické osoby byly shledány vinnými, že „*ve společném úmyslu zkrátit jako fyzické osoby spotřební daň nejprve v přesně nezjištěné době na podzim roku 2011 po dohodě s R. Š. zajistili přepravu jednoho stroje na výrobu cigaret a dvou strojů na balení cigaret do areálu daňového subjektu, jejichž statutárními orgány byli, ve Zlíně – Lužkovicích 78. Dále dne 21. 8. 2012 převzali v Němčicích nad Hanou od nezjištěného dodavatele přesně nezjištěné značné množství řezaného tabáku, který byl také následně dopraven do téhož areálu v Lužkovicích, kde bylo pod jejich vedením vyrobeno nejméně 1.374.832 cigaret neoprávněně označených ochrannou známkou Marlboro, ke které náleží právo společnosti Philip Morris ČR a. s. Tato jejich činnost vedla ve svém důsledku k tomu, že v okamžiku zásahu celních orgánů v tomto areálu dne 26. 8. 2012 se v budově C nacházelo vedle uvedeného množství cigaret také nejméně 3.878 kg řezaného tabáku a 780 kg cigaretového odpadu, z nichž obžalovaní L. L. aj. L. jako vlastníci uvedených komodit nepřiznali a neodvedli spotřební daň ve výši nejméně 9.639.319 Kč, přičemž toto ani v budoucnu neměli v úmyslu, a jednali tak za přispění daňového subjektu, který jim takto poskytl prostory ke skladování tabáku a tabákového odpadu i k výrobě a skladování cigaret, z nichž neměla být odvedena spotřební daň.*“ Podle Krajského soudu v Brně tedy obžalovaní L. L. aj. L. (statutární orgány žalobce) za přispění žalobce jednak společným jednáním zkrátili daň a spáchali takový čin ve značném rozsahu, a jednak společným jednáním vyrobili a přechovávali výrobky neoprávněně označené ochrannou známkou, k níž přísluší výhradní právo jinému, a činu se dopustili ve značném rozsahu. Z odůvodnění rozsáhlého rozsudku dále vyplývá: „*Vzhledem k místu páčání trestné činnosti, tedy k místu nálezu výrobní a balicí linky na cigarety atd., kterým tedy byl areál firmy VLTAVA HOLDING, se tak důvodně prvními podezřelými stali jeho majitelé, tedy obžalovaní bratři L. jako statutární orgány společnosti, kdy L. L. byl předsedou představenstva a Jan L. jeho místopředsedou (a stále jimi i po 8 letech jsou, i když J. L. je již pouze členem představenstva). Obtížně si lze totiž představit, že by něco takového, jako je zařízení na výrobu a balení cigaret, tuny tabáku a záplava dalších komponentů sloužících k výrobě cigaret bylo v areálu jejich společnosti umístěno a v něm provozováno bez jejich souhlasu. Po prvotním vyjádření L.L. ještě před zabájením prohlídky daných prostor, kdy uvedl, že neví o tom, že by v jejich areálu probíhala výroba cigaret a byly tam umístěny věci sloužící této výrobě, si to zjevně uvědomil i on sám a začal se hájit snad jediným v úvalu přicházejícím způsobem, když tedy začal tvrdit, že v hale zajištěné věci, tedy počínaje stroji a konče posledním filtrem, nepatří jemu, ale jiné osobě, která si tyto prostory od společnosti VLTAVA HOLDING pronajala, a dle které tam měla být pouze sestavena linka za účelem prohlídky zájemcem o její koupi. Touto osobou tedy měl být, jak je zřejmé již z předchozích pasáží rozsudku, R. Š., který však už nemohl být uveden ve skutkové větě případně namísto bratří L., neboť jeho trestní stíhání bylo pro neúčinnost zastaveno.*“ Z odůvodnění trestního rozsudku lze pak citovat dále zejména bod [129]: „*Pokud tedy soud dospěl k závěru, že obžalované*

bratry L. je nutno na úvod skutkové věty uvést, tedy jinými slovy řečeno, označit je za hlavní pachatele předmětné trestné činnosti, přičemž R. Š. by byl s největší pravděpodobností uveden vedle nich, stalo se tak logicky proto, že učinil závěr o jejich spolupráci při páčání trestné činnosti směřující ke zkrácení spotřební daně; lze však zároveň dodat, že se jednalo o spolupráci, která v průběhu roku 2012 začala získávat značné tržliny. Na tuto spolupráci směřující ke zkrácení spotřební daně, potažmo na problémy při ní vznikající, pak lze podle soudu usuzovat z několika bezpečných zjištění.“ Z výsledků trestního řízení tak jednoznačně plyne, že statutární orgány žalobce – J. a L. L.i, nejen že nebyli donuceni ke skladování vybraných výrobků, ale sami toto skladování (celou trestnou činnost týkající se výroby a skladování tabákových výrobků) organizovali a prováděli, ať už z hlediska zajištění skladovacího prostoru ve vlastnictví žalobce po rozhodnou dobu do srpna 2012 (a tedy zamezení jinému jeho obchodnímu využití), strojů na výrobu cigaret, vstupního tabáku pro výrobu, opatření vyrobených cigaret i dalších prostředků na jejich nelegální výrobu, apod. Podle stěžovatele tedy následná trestná činnost, která byla na členech statutárního orgánu žalobce spáchána R. Š. následně v roce 2013 v podobě vydírání, nemůže mít vliv na skutečnosti, že skladovatelem tabákových výrobků byl v příslušném období roku 2012 žalobce, když tento byl mj. trestním soudem rovněž uznán vinným vedle členů jeho statutárního orgánu za trestnou činnost související se stanovenou spotřební daní. Rozsudek KS v Brně ze dne 2. 10. 2020, č. j. 53 T 11/2015-5645, který stěžovatel obdržel v písemném vyhotovení na vlastní žádost, stěžovatel předložil pro podporu argumentace stížnostních bodů uvedených v kasační stížnosti.

[22] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, posoudil kasační stížnost v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel uvedl, současně přihlížel k tomu, zda napadený rozsudek městského soudu netrpí vadami, k nimž by byl soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[23] Kasační stížnost je důvodná.

[24] Ze správního spisu vyplynulo, že v rámci prohlídky prostor ve skladovém a výrobním areálu ve vlastnictví žalobce na adrese L. č. p. 78, okr. Zlín bylo zjištěno, že prohledávané místo v budově označené písmenem C sloužilo k nelegální výrobě tabákových výrobků, přičemž policejním orgánem byly zajištěny tabákové výrobky a další předměty sloužící k jejich výrobě; ve dnech 28. 8. 2012 a 29. 8. 2012 byly na místě celním úřadem provedeny odběry vzorků tabákových výrobků. Z jednotlivých protokolů o odběru ze dne 28. 8. 2012 bylo zjištěno, že na kontrolovaném místě ve skladu tabáku byl nalezen jemně řezaný tabák, tabákový odpad, cigarety Marlboro; vlastník nezjištěn, způsob balení: papírové kartony; vzorky byly z kartonů odebírány za asistence pomocníka při odběru vzorků nrap. M. M., byly zabezpečeny celní páskou a zaslány CTL k provedení zkoušek pro ověření správnosti, resp. zjištění sazebního zařazení, k odbornému posouzení zboží za účelem stanovení druhu tabáku podle § 101 zákona o spotřebních daních.

[25] Nejvyšší správní soud předně nepovažuje za nutné popisovat celý průběh řízení, neboť městský soud v napadeném rozsudku podrobně zrekapituloval v bodech 3 – 40 celý obsah rozhodnutí stěžovatele, včetně jednotlivých odvolacích námitek žalobce a jejich vypořádání stěžovatelem; dále skutková zjištění vyplývají rovněž z rekapitulace žaloby v bodech 41- 62 napadeného rozsudku, a dále z bodů 67 - 98 napadeného rozsudku. Konečně dále městský soud zopakoval opětovně skutkové okolnosti rovněž v rámci vlastního právního posouzení, a to v bodech 102 - 118 napadeného rozsudku; podstatné skutečnosti rovněž shrnul v kasační stížnosti stěžovatel. Nadto skutkový stav je účastníkům zcela nepochybně znám rovněž z trestních řízení.

[26] Nejvyšší správní soud konstatuje, že skutečnosti, z nich při skutkovém a právním posouzení věci vycházel jak stěžovatel, tak i městský soud, jsou zřejmé. Není ve věci sporu, že

v prostorách žalobce byly nalezeny nezdaněné tabákové výrobky a předměty sloužící k výrobě tabáku. Ostatně tuto skutečnost nepopírá ani sám žalobce, který ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že jediný tabák a tabákové výrobky byly zajištěny při zásahu stěžovatele dne 26. 8. 2012; nicméně nesouhlasí s tím, jaké právní důsledky (postavení plátce daně) z tohoto zjištění stěžovatel dovodil.

[27] V žalobě žalobce jednak namítl, že nebyl plátcem spotřební daně, další námitky pak směřovaly k samotné daňové povinnosti, konkr. zejména ke způsobu provedení odběru vzorků. Námitkami stran analýzy vzorků se však městský soud, jak uvedl - z důvodu hospodárnosti, nezabýval, neboť dospěl k závěru, že nebylo dosud najisto postaveno, zda žalobci postavení plátce daně vůbec svědčilo. Nejvyšší správní soud proto mohl přezkoumat závěry městského soudu pouze ohledně otázky, zda žalobci postavení plátce spotřební daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních svědčilo, či nikoli, resp., zda bylo nutno skutková zjištění v tomto směru stěžovatelem doplňovat, jak mu uložil městský soud.

[28] Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních „je plátcem právnícká 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 právnícká nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.“

[29] Plátcem daně bez povinnosti se registrovat k dani je jakákoliv osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, jestliže neprokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu a že se jedná o již zdaněné vybrané výrobky nebo o výrobky oprávněně nabyté bez daně.

[30] Nejvyšší správní se výkladem § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních ve své judikatuře zabýval již několikrát. Např. 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 prostorům. 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 první řadě s předmětnými výrobky a jejich detentorem.“ (obdobně viz rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 - 53, ze dne 18. 10. 2019, č. j. 5 Afs 55/2018 - 84, ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 - 71). Za skladovatele ve smyslu zákona o spotřebních daních může být považován i ten, kdo má daní zatížené zboží pouze v detenci, a to zejména tehdy, není-li zjištěna osoba, která by zboží skladovala „kvalifikovaným“ způsobem (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85 nebo rozsudek ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 306/2017 - 30).

[31] Nejvyšší správní soud opakovaně ve své judikatuře dospěl k závěru, že při určování osoby povinné k dani se orgány celní správy obracejí nejprve na osoby, u nichž je detence zboží nejvíce pravděpodobná, tedy vlastníka či oprávněného nájemce skladovacích prostorů. Tyto osoby buď prokážou, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo prokážou, že k těmto výrobkům žádný kvalifikovaný vztah nemají. Nejvyšší správní soud rovněž opakovaně zdůrazňuje, že určování osoby povinné k dani nemůže být ani v těchto specifických případech svévolné či nahodilé a osobu s nejbližším vztahem k vybraným výrobkům je třeba hledat v okruhu osob, u kterých je existence detenčního práva k výrobkům alespoň pravděpodobná (srov. rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 – 80). Těmto požadavkům celní orgány dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu v projednávané věci plně dostaly.

[32] Žalobce neprokázal ani zdanění vybraných výrobků, ale nevyvrátil ani to, že mu postavení plátce daně z titulu skladování vybraných výrobků dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních svědčí. Především není sporné a bylo prokázáno, že v areálu žalobce skutečně k výrobě cigaret docházelo; v hale C byl nalezen skladovaný tabák, jakož i linka na výrobu cigaret. Žalobci lze nepochybně přisvědčit, že samotné skladování strojů není závadné a nevyovídá nic o tom, že se podílel na výrobě cigaret, resp. uskladnění či zpracování tabáku. Nicméně, tak tomu, jak vyplývá z obsáhlého trestního rozsudku sp. zn. 53 T 11/2015, který stěžovatel doložil ke kasační stížnosti a který zcela potvrzuje skutkový stav, z něhož stěžovatel vycházel, nebylo. Bez ohledu na to, zda se žalobce sám aktivně podílel na výrobě cigaret (za což byli odsouzeni jeho jednatelé), v jeho prostorách byl prokazatelně tabák nalezen.

[33] Ze spisu vyplynulo, že jednatelé žalobce prokazatelně tabák dovezli na území České republiky a uskladnili jej v areálu žalobce, jehož statutárními orgány byli, prokazatelně s dalšími osobami se rovněž podíleli na výrobě cigaret v areálu žalobce. Žalobce poskytl zcela dobrovolně prostory k umístění výrobní linky. Je pravdou, že trestné činnosti spočívající v nelegální výrobě cigaret se dopustili (a takto byli i odsouzeni) jednatelé žalobce, jakožto fyzické osoby, nikoli jako statutární orgány jednajících za žalobce, tudíž tato nelegální činnost není žalobci přičitatelná. Nicméně mu již lze přičítat poskytnutí prostor pro tuto činnost; umístěním linky v prostorách umožnil jiným osobám tuto nelegální činnost páchat. Nelze totiž přehlédnout, že žalobce tak učinil v rámci své podnikatelské činnosti, neboť, jak vyplývá z výpisu v obchodním rejstříku, má jako jednu ze svých činností zapsán i pronájem prostor v areálu. Žalobce neprokázal ani uzavření nájemní smlouvy, ani placení nájmu nevyplývalo z jeho účetnictví. To by z hlediska trestního bylo sice bez významu, nicméně z hlediska daňového by bylo na místě k této skutečnosti přihlížet. Jak však bylo již v rámci daňového i následného trestního řízení prokázáno, žalobce se nenacházel v postavení osoby, která by vůbec nevěděla, co se v jejím areálu odehrává, a to konkr. v jejích prostorách, k jejichž využití jinou osobou zde neexistoval žádný právní titul. Žalobce tudíž nebyl v situaci, kdy by za jeho zády neoprávněně a tajně někdo umístil linku na výrobu cigaret a tuto zde zprovoznil, nehledě tomu, že zde žalobce musel evidovat pohyb osob a aut dovážejících či odvážejících suroviny či zboží.

[34] K otázce povědomí o skladování vybraných výrobků daňovým subjektem se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. ve svém rozsudku ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 - 68: „*K námitce stěžovatelky, že jí nebyla prokázána vědomá dispozice s vybranými výrobky, Nejvyšší správní soud odkazuje na svou konstantní judikaturu, že které je zřejmé, že zákon o spotřební dani je konstruován tak, že vědomá či nevědomá dispozice není pro vznik daňové povinnosti skladováním vybraných výrobků právně relevantní.*“ Pro vznik povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit je právně relevantní uložení vybraných výrobků u osoby, kterou lze považovat za skladovatele, přičemž je z tohoto hlediska irelevantní, kdo má uložené výrobky ve svém vlastnictví. Tyto relevantní skutečnosti v případě žalobce nastaly.

[35] Pohnutky, popřípadě vědomost o tom, jaké vybrané výrobky byly uskladněny, jsou nerozhodné, neboť postavení toho, kdo vybrané výrobky skladuje, jako plátce daně, stanoví zákon zcela striktně, bez jakýchkoli výjimek. Zákon neumožňuje žádnou liberaci z objektivně stanovené povinnosti, k čemuž zcela mylně směřuje závěr městského soudu, který zpochybnil postavení žalobce, jakožto plátce s tím, že tento byl k činnosti související se skladováním přinucen. Toto tvrzení soudu navíc nemá žádnou oporu ve spise a není ani zřejmé, na základě jakých úvah k tomuto závěru městský soud dospěl.

[36] Městský soud vzal tvrzení žalobce o fyzickém a psychickém nátlaku ze strany R.Š., údajného vlastníka strojů na výrobu a balení tabáku a osoby donucující žalobce k poskytnutí prostor pro skladování, výrobu a balení tabáku v prostorách skladového areálu žalobce, za prokázané z rozsudku Krajského soudu v Praze č. j. 1 T 6/2016 – 1447, ze dne 27. 9. 2016 a z rozsudku Vrchního soudu v Praze č. j. 10 To 28/2017, ze dne 24. 10. 2017. Městský soud však z těchto rozsudků učinil závěry zcela nepřipadné, dovozuje-li z nich, že skladovací prostory byly žalobcem pronajaty pod pohrůžkou násilí. Sice z nich vyplývá odsouzení určitých osob za vydírání; odsouzené osoby se uvedeného jednání na jednatelích žalobce však dopustily až ve dnech 28. 1. - 29. 1. 2013; podle uvedených rozsudků byly tyto osoby donuceny podepsat proti své vůli listiny, jimiž uznaly dluh ve výši 70 milionů Kč, přičemž tento dluh neměl žádnou souvislost s uzavřením nájemní smlouvy. Jak vyplývá z výsledků trestního řízení, především, k vydírání došlo až v lednu 2013, přičemž zajištění tabákových výrobků a výrobních strojů bylo policejními a celními orgány provedeno v srpnu 2012. Z rozsudků rovněž vyplývá, že vydírání má naopak spojitost s následnými neshodami mezi osobami, které v celé akci byly zapojeny a které vyplynuly z jejich rozdílných představ a postupech při uskutečňovaných obchodech. Nadto vydírání se týkalo nikoli žalobce, ale spojitost má výlučně s fyzickými osobami – jednateli žalobce, a to nikoli v souvislosti s přenecháním skladovacích prostor, ale v souvislosti s uznáním dluhu. Ke konfliktům tedy zjevně došlo až po uskladnění strojů a poté, kdy byl v prostorách žalobce zajištěn tabák. Městský soud rovněž zcela opominul rozlišovat mezi osobami, jimž jsou jednotlivé skutečnosti přičítány. Jak již bylo uvedeno, žalobci bylo přičteno skladování tabáku, který byl v jeho prostorách prokazatelně zajištěn, z toho titulu naplnil postavení plátce daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních; nikoli však již výroba cigaret jakožto vybraných výrobků, ta je naopak přičítána jednatelům žalobce jakožto fyzickým osobám, za což byli tito i odsouzeni. Jinými slovy vydírány byly fyzické osoby v souvislosti se zcela jinou skutečností, než je přičítána žalobci jakožto plátcí daně.

[35] Závěr městského soudu o donucení žalobce k pronájmu skladových prostor je tedy nepravdivý. Nelze dospět k závěru, že žalobce byl v souvislosti se soudem označeným vydíráním k čemukoli nucen. Naopak stěžovatel v řízení dostatečně spolehlivě prokázal, že stroje na výrobu cigaret byly do skladových prostor uskladněny zcela s vědomím žalobce a s jeho souhlasem; musel být tedy rovněž srozuměn s tím, k čemu budou stroje využity, jakož i s tím, že se zde logicky bude skladovat i tabák. Časově ani věcně tvrzené vydírání tedy nesouviselo s tím, že výrobní stroje a zejména tabákové výrobky byly skladovány ve skladových prostorech žalobce. Skutečnost, že ke skladování strojů došlo v součinnosti s žalobcem, vyplývá i z výpovědi Václava Karlíka (protokol Policie ČR o výslechu svědka č. j. KRPA-127839-290/TČ-2012000097-ŠMID, ze dne 20. 8. 2014 předložený žalobcem v rámci soudního řízení u městského soudu), který zprostředkoval umístění výrobních strojů do skladových prostor žalobce. Nejvyšší správní soud opakovaně připomíná, že pro skladování nadto není rozhodující existence smluvního vztahu, ale faktický stav, kdy se vybrané výrobky nacházejí vědomě v dispozici konkrétní osoby. Zákon o spotřebních daních se totiž vztahuje i na nakládání s vybranými výrobky, kdy dotčená osoba s nimi nakládá jako s věcí cizí, a to bez ohledu, zda má doložený smluvní vztah či nikoliv. Tak tomu bylo dle uzavřeného důkazního řízení i v projednávané věci.

[36] Nejvyšší správní soud uzavírá, že vědomost žalobce, že skladuje vybrané výrobky podléhající spotřební dani, byla v řízení celními orgány prokázána, přičemž objektivizace konkrétní míry jeho účasti na jednání směřujícím ke zkrácení spotřební daně v daňovém řízení není podstatná. Rozsah trestní odpovědnosti nemusí být nutně totožný s rozsahem odpovědnosti daňové, a to nejen v rovině dokazování. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 10. 2010, sp. zn. 9 Afs 11/2010, „[d]aňový subjekt může být z hlediska daňového práva odpovědný i přesto, že jeho jednání nedosahuje intenzity trestného činu, je-li jeho daňová odpovědnost dostatečně prokázána.“ To se v projednávané věci stalo.

[37] Nejvyšší správní soud nesdílí ani závěr městského soudu, že celní orgány jen z důvodu, že plátcem může být i skladovatel, bagatelizovaly obranu žalobce a neproověřily okolnosti uskladnění nezdaněného tabáku v souvislosti s bezprostřední dopravou a překládkou, ač celními orgány byla časově krátce předtím (21. 8. 2012, tedy 5 dní před prohlídkou skladovacích prostor dne 26. 8. 2012) tato manipulace sledována a zaznamenána (úřední záznam ze dne 21. 8. 2012). Nejvyšší správní soud podotýká, že žalobce především nerozporuje, že by snad neměl být plátcem daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních proto, že by u něj nebyl zajištěn tabák. Domáhá se primárně toho, že plátcem daně měla být jiná osoba již dříve, přičemž celní orgány nic neučinily k jejímu ztotožnění. Nejvyšší správní soud především konstatuje, že sledování, v jehož rámci byla zjištěna překládka a bezprostřední doprava, bylo vedeno v souvislosti s odůvodněním zahájení trestního řízení ve věci podezření ze spáchání zločinu kráčení daně, poplatku a jiné podobné platby dle § 240 odst. 1, 2 písm. a), c) trestního zákoníku, a pro přečin porušení práv k ochranné známce a jejím označením dle § 268 odst. 1 a 3 písm. a), b) trestního zákoníku, jichž se měla dopustit skupina dosud neznámých pachatelů tím, že na území České republiky ve větším rozsahu vyrábějí cigarety, které nejsou označeny pro daňové účely, a při výrobě jsou neoprávněně označeny pod značkou Marlboro, přičemž tyto měly být distribuovány i do dalších zemí EU. Příkaz ke sledování vydalo Obvodní státní zastupitelství pro Prahu 4 dne 13. 4. 2012; na jeho základě bylo povoleno sledování osob obou jednatelů žalobce a dvou konkrétních osobních automobilů, a to na dobu 6 měsíců, tedy až do 13. 10. 2012. Je tedy nepochybné, že v době zjištění celního úřadu, sledování celními orgány za výše uvedeným účelem (celní orgány v rámci sledování zde působily nikoli v rámci správy daní, ale v postavení policejního orgánu; dle § 4 odst. 1 písm. d) zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky je Generální ředitelství cel orgánem činným v trestním řízení v postavení policejního orgánu mj. u trestných činů daňových) dosud probíhalo. Obvodním soudem pro Prahu 4 bylo dále povoleno sledování samotného výrobního a skladového areálu; v rámci sledování byla mimo jiné monitorována výrobní linka, její chod, jakož i pohyb osob. Bylo proto nemyslitelné, aby celní orgány v rámci správy daní průběh cíleného sledování jakkoli narušily např. tím, že by sledovaný či jiný automobil zadržely a počaly např. ztotožňovat řidiče či vyslýchat jiné osoby, čímž by nepochybně mohly cíle sledování v rovině trestněprávní zmařit.

[38] Nejvyšší správní soud konstatuje, že návrhy důkazních prostředků, které městský soud uložil stěžovateli provést, jsou nadto zcela nadbytečné (nemluvě o tom, že i stěžítí proveditelné). Žalobce totiž všechny vybrané výrobky objektivně v den zjištění skladoval a stal se proto plátcem daně. Návrh provedení důkazních prostředků, který žalobce učinil, a městský soud mu vyhověl, tedy směřoval k prokázání jasně irelevantní skutečnosti (zda případně k části vybraných výrobků nesvědčí postavení plátce daně jiné osobě z titulu, že vybranými výrobky disponovala v čase dříve). Žalobce nevyvrátil, že byl skladovatelem vybraných výrobků, pouze tvrdí, že daňová povinnost vznikla dříve jiným osobám, které dle žalobce dopravovaly tabákové výrobky totožné s výrobky skladovanými dne 26. 8. 2012 v jeho prostorách. Pokud tedy žalobce tvrdil, že totožné krabice s tabákovými výrobky byly předmětem překládky již dne 21. 8. 2012, a k tomu navrhl výslech svědka, který se překládky účastnil, stěžovatel nijak nepochybil, pokud tento důkaz neprovedl, neboť na faktu, že tabákové výrobky byly zajištěny u žalobce, by to nemohlo ničeho změnit.

[39] Nejvyšší správní soud nepopírá, že by v postavení plátce daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních mohly být rovněž i jiné osoby; zákon o spotřebních daních to přímo presumuje; stanoví solidární odpovědnost, a to v rovině platební [§ 4 odst. písm. f) zákona o spotřebních daních *in fine*]. Jinými slovy, pokud celní orgány zjistí další osoby, které se na skladování či dopravě podílely, předepíše jim (každé z nich) daň v totožné výši, přičemž vymáhat

daň jsou oprávněny na kterékoli z nich; vyrovnání těchto osob mezi sebou (v rovině občanskoprávní) je otázkou daňově irelevantní.

[40] Konečně Nejvyšší správní soud dodává, že ani tvrzení žalobce, že daňové přiznání podal proto, že k tomu byl správcem daně vyzván, resp. z procesní opatrnosti, nemůže obstát. Ze spisu vyplývá, že přiznání ke spotřební dani podali nejprve sami jednatele žalobce, jakožto fyzické osoby, a to dne 12. 10. 2012 (tedy zjevně až poté, kdy jim bylo známo zjištění celních orgánů a lze se důvodně domnívat, že tak činili z důvodu pro ně příznivějších následků účinné lítosti – viz § 33 trestního zákoníku), přičemž přiznali každý z nich daň ve výši 4 367 689 Kč, v přiznáních uvedli celkem 1 382 442 cigaret po 69 balení, tedy krabiček po 82 Kč. V průvodním dopise adresovaném celnímu úřadu přitom uvedli, že v areálu, který je majetkem obchodní společnosti, členy jejíhož statutárního orgánu jsou, byla provedena prohlídka, při níž byl nalezen tabák a tabákové výrobky, načež jim bylo celními orgány sděleno, že existuje podezření, že z nich nebyla odvedna spotřební daň; daňovým poradcem jim bylo vysvětleno, že i když nejsou vlastníky uvedeného zboží, odpovídají za zaplacení daně; v daňovém přiznání pak uvedli údaje, které jim sdělily celní orgány. Protože celní úřad dospěl k závěru, že jednatele - jakožto fyzické osoby - nejsou plátcí spotřební daně stran nalezeného tabáku, vyzval k podání daňového přiznání žalobce, ten v něm kromě již uvedených cigaret přiznal i 4 tuny tabáku a 900,5 kg tabákového odpadu; celková daň ve výši 9 006 078 Kč. Žalobce tedy sice podal daňové přiznání na výzvu správce daně, ale až poté, kdy byl upozorněn, resp. jeho jednatele, že původně jimi podaná daňová přiznání nejsou správná a daňová povinnost tíží žalobce.

[41] Nejvyšší správní soud shledal kasační námitky stěžovatele důvodné. Městský soud nesprávně vyšel ze závěru, že okolnosti skladování tabákových výrobků byly poznamenány trestnou činností a ovlivněny osobami, které nezdaněný tabák dovezly a přeložily, a to podle soudu v době, kdy členové představenstva žalobce byli pod nátlakem R. Š., neboť v době předtím, dne 24. 10. 2011, byli donuceni podepsat smlouvu na stroje na výrobu tabáku. Tato skutková zjištění městského soudu však nemají oporu ve správním spise ani v trestních rozsudcích, ze kterých městský soud vycházel; zjištění, která městský soud učinil, jsou s nimi v rozporu. Městský soud vycházel pouze z tvrzení žalobce a z trestního řízení, v němž byl R. Š. odsouzen za vydírání, kterého se přitom dopustil až v roce 2013. Nejvyšší správní soud konstatuje, že naopak výsledky souběžného trestního řízení ve věci č. j. 53 T 11/2015 jsou relevantní ve vztahu k rozhodnému období roku 2012, přičemž korespondují s nyní projednávanou daňovou věcí žalobce a o žádném nátlaku na žalobce a jeho statutární orgány v této době nic nevypovídá. Ze stěžovatelem provedených zjištění, jakož i z trestních rozsudků vyplývá, že žalobce zcela dobrovolně svolil k umístění výrobního zařízení, přičemž bylo zjevné, k čemu bude sloužit. Skutečnost, že se následně vyostřily mezi jednotlivými aktéry spory a představy o podnikání se mezi zainteresovanými osobami rozcházely, nemá na vznik daňové povinnosti u žalobce žádný vliv. Zákon o spotřebních daních nezná žádnou možnost liberace, která by mohla plátce daně z jeho objektivní povinnosti v důsledku popsanych okolností zbavit; žádné takové ustanovení zákona neuvedl ani městský soud.

[42] Nejvyšší správní soud z důvodů výše uvedených rozsudek městského soudu dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení; v něm se městský soud bude, vázán závěrem tohoto rozsudku, tedy že žalobci svědčilo postavení plátce daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, zabývat ostatními žalobními námitkami a skutečnostmi majícími vliv na samotnou výši daně, které dosud pominul.

[43] V novém rozhodnutí rozhodne městský soud rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. března 2021

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu