



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nevyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Puč s.r.o.**, se sídlem V Chotejně 1267/1, Praha 10, zast. advokátkou Mgr. Bohdanou Novákovou, se sídlem Čáslavská 8, Praha 3, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 1. 2020, č. j. 11 Af 27/2017 – 165,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kerým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 5. 2017, č. j. 1759-8/2017-900000-304.8; tímto rozhodnutím byla stěžovateli pravomocně vyměřena daň z lihu za zdaňovací období září 2015 ve výši 547 485 Kč.

[2] V uvedené věci rozhodoval městský soud opakovaně poté, kdy byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2019, č. j. 5 Afs 55/2018 – 84 ke kasační stížnosti žalovaného zrušen jeho rozsudek ze dne 2. 2. 2018, č. j. 11 Af 27/2017 – 119. Nejvyšší správní soud shledal první rozsudek městského soudu nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, neboť městský soud učinil závěr o tom, že stěžovateli nespovědilo postavení skladovatele ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, aniž by se řádně zabýval veškerými skutečnostmi, které z napadeného rozhodnutí žalovaného vyplývaly; své závěry rovněž učinil v rozporu s konstantní judikaturou NSS, na kterou žalovaný odkazoval jak v napadeném rozhodnutí, tak ve vyjádření k žalobě, aniž by přitom městský soud odůvodnil, proč z této judikatury vybočil a na základě čeho dospěl k jinému závěru. Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že závěr, k němuž městský soud dospěl, nemá oporu ve spise; k závěru o postavení stěžovatele jakožto plátce daně správní orgány nedospěly pouze na základě prosté existence nájemního vztahu bez dalšího, jak tvrdil městský soud. Nejvyšší správní soud rovněž poukázal na určité vnitřní napětí či rozpornost v odůvodnění rozsudku; na jednu stranu soud tvrdil,

že žalovaný vycházel pouze z existence nájemního vztahu, na stranu druhou jako nedůvodné shledal veškeré žalobní námitky stěžovatele týkající se celého průběhu dokazování. Jinými slovy aproboval, že správní orgány zjišťovaly ostatní relevantní skutečnosti, které náležitě hodnotily a které žalovaný vzal za základ svého rozhodnutí. Zásadně pak Nejvyšší správní soud odmítl konstrukci městského soudu, který označil za faktickou překážku, kterou vzal ve věci za rozhodnou to, že stěžovatel neměl faktický přístup k předmětu vlastního nájmu z důvodu, že nedisponoval (dle svého tvrzení) klíči. Již z uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil, aniž by se zabýval otázkou samotných odběrů vzorků; postup žalovaného v této otázce městský soud aproboval.

[3] **Městský soud** vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs 55/2018 opětovně přezkoumal rozhodnutí žalovaného v rozsahu uplatněných žalobních námitek, žalobu shledal nedůvodnou a zamítl ji.

[4] Městský soud s odkazem na četnou judikaturu NSS předně konstatoval, že 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. K pojmu „skladování“ s odkazem na judikaturu poté městský soud shrnul, že skladovatelem je v první řadě skladovatel „skutečný“, tedy ten, kdo má k 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, který výrobky fakticky neuskadnila, nemusela nutně o jejich existenci vědět, neměla úmysl výrobky uchovávat apod., nicméně fakticky výrobky ovládala. Dále poukázal na to, že 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 vlastník skladovacích prostor. Městský soud současně poukázal na to, že správnost závěru o postavení stěžovatele jakožto skladovatele zboží a tudíž i plátce spotřební daně, v podstatě vyplynula z právního názoru vysloveného ve zrušujícím rozsudku NSS, kterým je městský soud vázán.

[5] Městský soud akcentoval obsah správního spisu, z něhož vyplývá, že vybrané výrobky (líhoviny) byly uloženy ve dvou kontejnerech umístěných v areálu průmyslových hal určených ke skladování a výrobě, přičemž tyto kontejnery měl pronajaty stěžovatel. Městský soud v této souvislosti poukázal na závěr zrušujícího rozsudku NSS, dle kterého neobstojí argument, že stěžovatel nemohl obsah kontejnerů fakticky ovládat; překážka vstupu do nich totiž nebyla faktickou překážkou, ale toliko překážkou mechanickou, jejíž odstranění nic nebránilo, tím méně za situace, kdy měl stěžovatel kontejnery v pronájmu a platil pravidelně nájemné. Bylo tedy pouze na něm, aby - mimo jiné i podle nájemní smlouvy - zabezpečil předmět nájmu a užíval jej v souladu s nájemní smlouvou a v souladu se samotným účelem nájmu. Tvrzení, že nájemce nedisponuje klíči od předmětu nájmu, předmět nájmu nikterak nevyužívá, ponechává jej zcela bezprizorní a případně svým chováním umožňuje využívání pronajatých prostor jinými osobami, je nejen poněkud nepravděpodobné, ale především zcela irelevantní.

[6] Pokud jde o námitku, že dodatek k nájemní smlouvě, jehož předmětem byl nájem daných kontejnerů, byl uzavřen pouze formálně, kontejnery stěžovatel nikdy neužíval a nadto byl tento dodatek prohlášen rozsudkem Obvodního soudu pro Prahu 10 ze dne 23. 5. 2017, č. j. 46 C 308/2016 – 79, za absolutně neplatný, protože jej - v postavení pronajímatele - se stěžovatelem uzavřela osoba, která nebyla vlastníkem daných kontejnerů, městský soud neshledal důvodnou. Odkázal na § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dle kterého je správce daně povinen vycházet ze skutečného obsahu právního jednání, respektive ze skutečného obsahu jiné

pokračování

skutečnosti rozhodné pro správu daní. To v nyní projednávané věci znamená, že rozhodujícím bylo, že stěžovatel v době, kdy lihoviny musely být do kontejnerů uloženy a kdy v nich byly nalezeny, materiálně jednal jako subjekt domnívající se, že mu ke kontejnerům svédčí nájemní právo a tudíž zde existuje určitý právní vztah, přestože následně byla nájemní smlouva prohlášena za neplatnou.

[7] Nedůvodnými městský soud shledal též námitky, že celní úřad a žalovaný porušili ustanovení o řízení, jestliže neprovedli veškeré navrhované důkazy; stěžovatel konkrétně poukazoval na důkaz sejmutím otisků ze zajištěných lihovin, na výsledcích pracovníků celního úřadu přítomných při místním šetření ve dnech 21. 9. a 22. 9. 2015, popřípadě na důkaz jimi pořízenými obrazovými záznamy k prokázání, že přístup do kontejnerů byl ještě dne 22. 9. 2015 znemožněn kvůli cizím předmětům nacházejícím se před kontejnerem; rovněž poukázal na výsledcích pracovníků žalovaného přítomných při místním šetření v uvedené dny a na opakovaný výsledek Z. D. k prokázání toho, že neměl do kontejnerů přístup. Městský soud ze spisového materiálu ověřil, že správní orgány navržené důkazy sice skutečně neprovedly, nicméně o vadu řízení by se jednalo pouze tehdy, pokud by jejich neprovedení nebylo náležitě zdůvodněno; žalovaný tak učinil na str. 21 napadeného rozhodnutí; ohledně navrhovaného sejmutí otisků prstů z nalezených lihovin se soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že ani zajištění případných otisků z obalů lihovin by neumožnilo spolehlivě identifikovat osobu, která lihoviny do dotčených kontejnerů umístila; pokud jde o zbývající navržené důkazy, městský soud se ztotožnil s žalovaným v konstatování jejich nadbytečnosti, neboť skutečnost, že stěžovatel nedisponoval klíči od zámků umístěných na kontejnerech a že před přístupem do kontejnerů se nacházelo množství předmětů třetích osob, které přístupu bránily, byla již spolehlivě zjištěna jinými důkazy a nebyla nadto ani sporná. Městský soud dodal, že bylo na stěžovateli, aby správním orgánům poskytl takové informace a údaje, které umožní nalezení a identifikaci neoprávněných osob, které se v průmyslovém areálu zřejmě pohybovaly a mohly kontejnery neoprávněně užívat; není tudíž pochybením správních orgánů, pokud pouze na základě stěžovatelem sdělené informace, že dané osoby, zřejmě vietnamské národnosti, mají prodejnu na Praze 10, a na základě poskytnutého telefonního čísla anonymní SIM karty, tyto osoby nenalezl.

[8] Nedůvodnými soud shledal také žalobní námitky stran způsobu provedení kontrolních odběrů a kontrolních analýz nalezených lihovin na zjištění obsahu lihu. Městský soud odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, jakož i podrobné odůvodnění platebních výměrů; shodně s žalovaným dospěl k závěru, že při odběru vzorků bylo postupováno v souladu s metodickým postupem odběru zboží ve spotřebitelském balení MP03-03, který je vydán jako příloha interního předpisu Celní správy České republiky VP-012/2007. Městský soud k návrhu stěžovatele při ústním jednání na provedení důkazu metodickým pokynem uvedl, že uvedený předpis je – včetně metodického pokynu ohledně postupu při odběru vzorku zboží MP03-03 veřejně přístupným dokumentem na webových stránkách celní správy, stěžovatel se s obsahem tohoto dokumentu mohl řádně seznámit a není důvodu, proč tak činit v rámci nařízeného ústního jednání. Městský soud zdůraznil, že na metodiku odběru správní orgány odkazovaly v protokolech o odběru vzorků; postup podle této metodiky má zaručovat, aby od každého druhu konkrétní lihoviny ve spotřebitelském balení byl odebrán reprezentativní vzorek. Soud neshledal žádný důvod, proč by se měl v hodnocení odlišit od názoru žalovaného; především by bylo v rozporu s principem odebrání a testování kontrolních vzorků, pokud by muselo být testováno každé jedno konkrétní balení nalezených lihovin. Okolnosti odběru kontrolních vzorků žalovaný popsal na straně 21 napadeného rozhodnutí, kde připomněl zejména okolnost, že jednatel stěžovatele PhDr. Zdeněk Drožen byl odběru přítomen a protokoly o odběru vlastnoručně podepsal; zároveň z protokolu ze dne 22. 9. 2015 jednoznačně vyplývá, že i rezervní odebrané vzorky měl stěžovatel k dispozici, neboť byly předány PhDr. Zdeňku Droženovi v kanceláři výrobního družstva Noana. Městský soud podotkl, že stěžovatel sice metodiku, dle které bylo postupováno,

napadl, zároveň však konkrétně neuvedl, proč je postup podle ní v daném případě vadný; proto neshledal důvody pro ustanovení znalce pro posouzení této metodiky ani důvody pro nové expertní posouzení rezervních odebraných vzorků a s odkazem na § 52 s. ř. s. rozhodl o vrácení vzorků stěžovateli. Nedůvodně shledal městský soud rovněž námitky týkající se výše doměřené daně; odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, který se na stranách 22 až 24 řádně zabýval všemi okolnostmi rozhodnými pro vyměření spotřební daně v konkrétní výši.

[9] **V kasační stížnosti** stěžovatel namítá důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Nejprve obsáhle popisuje průběh správního řízení a dosavadní řízení před správními soudy; NSS nepovažuje opětovnou rekapitulaci této argumentace za potřebnou. Dále stěžovatel poukazuje na četnou judikaturu NSS, přičemž konstatuje, že městský soud se dostatečně nevypořádal se závazným právním názorem ve zrušujícím rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs 55/2018, ale pouze odkázal na jednotlivé judikáty a ocitoval z nich závěry, přičemž tyto vytrhl z kontextu, aniž by porovnával, nakolik je lze aplikovat na daný případ. Na tomto místě stěžovatel provedl obsáhlý několikastránkový podrobný popisný rozbor judikatury, na kterou městský soud odkázal a současně rozebíral její další vývoj a hodnotil jednotlivé judikáty. Ani v tomto případě nepovažuje Nejvyšší správní soud tuto část kasační stížnosti za potřebné ani účelné pro rozhodnutí ve věci samé rekapitulovat, neboť nepochybně soud svoji judikaturu zná.

[10] Stěžovatel tvrdí, že městský soud se neřídil pokynem Nejvyššího správního soudu, aby se řádně zabýval konstantní judikaturou, dle stěžovatele měl kasační soud nepochybně na mysli převzetí takových závěrů judikatury, které jsou logicky a řádně odůvodněny, a nikoli slepé opsání jakékoli věty, která je v judikatuře obsažena, bez uvážení důvodů a kontextu. Stěžovatel uvádí, že závěr městského soudu v bodě 45 rozsudku (*„pro závěr, že konkrétní osoba skladuje vybrané výrobky, není nutné prokázat, že o existenci těchto výrobků věděla“*) z judikatury, kterou stěžovatel v kasační stížnosti rozebral, nevyplývá, resp. je vytržen z kontextu, zdůrazňuje, že z judikatury se naopak podává, že pro naplnění pojmu *skladování* je nutné, aby plátce daně věci fakticky ovládal a měl je ve faktické moci. Soud v rozsudku nevysvětlil, jak by stěžovatel v konkrétním souzeném případě mohl fakticky ovládat a nakládat s věcí, o jejíž existenci nevěděl, neměl přístup do daných prostor. Pokud soud uvedl, že *„skladovatelem může být prostý detentor, tedy osoba, která výrobky fakticky neuskladnila, nemusela nutně o jejich existenci vědět, neměla úmysl výrobky uchovávat, apod., nicméně fakticky výrobky ovládala“*, nevysvětluje, v jakém případě je splněna podmínka, že plátce daně o uskladnění výrobků nevěděl, avšak fakticky je ovládal. Soud též neosvětlil, jak a proč tyto závěry judikatury aplikoval na případ, kdy stěžovatel lihové výrobky ani neměl ve své faktické moci ani o nich nevěděl, zatímco ve všech (stěžovatelem) citovaných judikovaných případech byla úhrada daně předepsána vždy subjektu, který o výrobcích prokazatelně věděl nebo prokazatelně vstupoval do prostor, kde se výrobky nacházely.

[11] Stěžovatel zpochybňuje, resp. nesouhlasí s judikovanými závěry stran posloupnosti při určování detentora zboží v judikatuře NSS; namítá, že městský soud výklad plynoucí konkr. Z rozsudků NSS č. j. 9 Afs 59/2008 - 80, a č. j. 9 Afs 11/2010 – 71, bez dalšího přejal, aniž by zvažoval, lze-li tento výklad považovat ještě za souladný s ústavou zaručenými právy, zejména pak s článkem 11, odst. 4 Listiny základních práv a svobod, dle kterého daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. V tomto řízení je přitom zřejmé, že lihoviny do kontejnerů skutečně uložil neoprávněný uživatel prostor, nikoli stěžovatel. Namítl rovněž, že městský soud vytrhává z kontextu citace z rozsudku NSS sp. zn. 1 Afs 81/2009; v bodě 52 rozsudku uvádí, že *„zákon o spotřební dani je konstruován tak, že vědomá či nevědomá dispozice není pro vznik daňové povinnosti skladováním vybraných výrobků právně relevantní“*; opomíjí další část citace, kdy Nejvyšší správní soud uvedl, že *„tento závěr plyne i z obsahu komentovaných ustanovení; kdo se stává plátcem spotřební daně, určuje § 4 zákona. Podmínkou mj. je to, že kontrolovaná osoba vybrané výrobky skladuje. Pohnutky, popřípadě vědomost o tom, jaké vybrané výrobky uskladnila, jsou již nerozhodné“*. Je tedy zřejmé,

pokračování

že pokud kontrolovaná osoba výrobky skladuje, a není-li podstatné, zda ví, o jaké výrobky se jedná, musí si být vědoma alespoň toho, že (nějaké) výrobky jsou skladovány, neboť v opačném případě by nebylo možné dovodit její faktickou moc nad nimi. Ostatně je to zřejmé I z citovaného judikátu, v němž se hovoří o *vědomé či nevědomé dispozici*. Pokud tato dispozice neexistuje, pak nelze hovořit ani o skladování vybraných výrobků. Stěžovatel tvrdí, že se jeho případ odlišuje ve všech podstatných bodech od judikovaných případů, na které městský soud odkázal, což nebylo zohledněno.

[12] Stěžovatel namítá vadu řízení před soudem spočívající v tom že městský soud nepřihlédl k jeho podání ze dne 2. 10. 2017, označeným mj. jako doplnění žaloby, rekapitulace důkazů navržených k provedení před správním soudem a doplnění závěrečných návrhů. Městský soud konstatoval, že stěžovateli byla na základě jeho žádosti prodloužena lhůta k doplnění žaloby do 30. 9. 2017, kterou stěžovatel nedodržel tím, že doplnění žaloby předal soudu až po uplynutí uvedené lhůty dne 2. 10. 2017, z čehož soud učinil závěr, že proto již k doplnění žaloby nemohl přihlédnout. Stěžovatel tvrdí, že vzhledem k tomu, že poslední den lhůty připadl na sobotu, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den, tedy pondělí dne 2. 10. 2017, v tento den bylo doplnění žaloby soudu předáno, soud byl povinen k němu přihlédnout.

[13] Stěžovatel namítá, že Nejvyšší správní soud vytkl městskému soudu, že jeho původní rozsudek zůstal nepřezkoumatelným, neboť se soud nezabýval řádně všemi skutečnostmi; tyto vady městský soud dle stěžovatele nenapravit. Městský soud předně nezohlednil soudem prohlášenou absolutní neplatnost dodatku k nájemní smlouvě, dle stěžovatele městský soud ve zjevné snaze uložit povinnost úhrady daně konstruuje závěry zcela v rozporu se svými skutkovými zjištěními a dostává se opětovně nejen do vnitřního rozporu, který mu byl vytýkán Nejvyšším správním soudem, ale zejména do rozporu s článkem 11 odst. 4 Listiny základních práv a svobod.

[14] Dle stěžovatele v rozsudku zůstalo neobjasněno nejen to, jakým způsobem se měl stěžovatel stát skladovatelem, ale též, kdy měl tímto skladovatelem být, tedy zda pouze dne 21. 9. 2015, kdy kontejnery byly násilně otevřeny a byl ihned stěžovatelem přivolán Celní úřad pro hl. m. Prahu, anebo od 1. 9. 2015 do 21. 9. 2015, tedy za období září 2015, za něž byla vyměřena spotřební daň, anebo snad i za dřívější období. V řízení nebylo postaveno na jisto, kdy byly lihoviny do kontejnerů umístěny. Napadeným rozhodnutím i rozsudkem bylo shledáno jako pravděpodobné, že lihoviny do kontejnerů umístily třetí osoby, z výsledku panu Urubka se podává, že to mohlo být již v roce 2013, tedy ještě před tím, než byl mezi stěžovatelem a Noana, výrobní družstvo formálně uzavřen absolutně neplatný dodatek č. 1 ze dne 30. 6. 2014, kterým se mění smlouva o nájmu nebytových prostor ze dne 18. 9. 2013, podle něhož mělo stěžovateli vzniknout užívací právo ke kontejnerům s účinností od 1. 7. 2014. Touto otázkou se ale rozhodnutí žalovaného ani napadený rozsudek městského soudu nezabývá, ačkoli tuto námitku stěžovatel uplatňoval jak v řízení před správním orgánem, tak v žalobních bodech před soudem. Nepominutelnost této otázky je přitom dána tím, že je rozhodující pro výsledek řízení. Protože pokud k umístění lihovin skutečně došlo před datem 1. 7. 2014, znamenalo by to, že stěžovatel nemůže být shledán skladovatelem, neboť jako skladovatel by měl být shledán tehdejší vlastník kontejnerů P. N. V., popř. Noana, výrobní družstvo. Dle stěžovatele se napadený rozsudek nikterak nevypořádal s namítanou protiprávností uskladnění lihovin a nevědomostí stěžovatele o tom, že v kontejnerech je vůbec něco skladováno.

[15] Městský soud se též nevypořádal s namítaným rozporům výkladu žalovaného s ústavními principy a mezinárodní smlouvou za situace, kdy nález lihovin oznámil sám stěžovatel. Žalovaný se s touto námitkou nijak nevypořádal, nevypořádal se s ní ani soud v napadeném rozsudku. I když Nejvyšší správní soud odmítl argumentaci založenou na tom, že stěžovatel neměl

k lihovinám přístup, protože si jej prý mohl opatřit, nijak to neřeší právní nejistotu, která by z aprobování napadeného rozhodnutí vyplývala pro kteroukoli osobu. Dle stěžovatele, pokud kterákoli osoba (v pozici oznamovatele) oznámí celnímu úřadu nález lihovin, jejichž původ jí není znám a k nimž nemá k dispozici žádné doklady, podá tak podnět k zahájení řízení, jehož zákonným důsledkem bude zajištění uvedených lihovin, tedy stav vylučující skutečnost, aby uvedená osoba měla faktické panství nad těmito lihovinami. Samotné oznámení lihovin celnímu úřadu je tedy úkonem vylučujícím faktické ovládnutí, tedy detenci zajištěných lihovin. Výše uvedenou otázku stěžovatel považuje za otázku zásadního právního významu judikaturou dosud neřešenou. Je proti principům spravedlnosti, aby ten, kdo lihoviny žalovanému oznámil, byl označen za plátce spotřební daně. Dle stěžovatele vyměření spotřební daně z lihu osobě, která nález lihu oznámila celnímu úřadu bezprostředně po jeho zjištění a nemá jakýkoli podíl na jeho skladování, nesleduje legitimní cíl a/nebo není přiměřené ve vztahu ke sledovanému legitimnímu cíli. V případě, kdyby snad bylo možné stěžovatele formalisticky považovat za skladovatele, pak je třeba takovýto výklad korigovat imperativem ústavně konformní interpretace a aplikace právních předpisů; podle něho jsou všechny subjekty aplikující právo povinny postupovat tak, aby zvolený výklad právních předpisů byl souladný s ústavností, a to ve smyslu konkrétních ústavních norem i ústavních principů a hodnot, když opačný postup by byl v rozporu s principy, které je nezbytné respektovat v právním státě. V této souvislosti poukazuje stěžovatel na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 267/02 a IV. ÚS 393/02, kde tento soud zdůraznil, že nelze akceptovat takový výkon státní správy, který ignoruje pro právní stát zcela samozřejmý požadavek, že nalézání práva má směřovat k řešení spravedlivému. Žalovaný měl tedy rozhodnout v duchu zásady *in dubio pro libertate* a zvolit výklad zasahující do práv stěžovatele co nejméně. Připuštění názoru, že nálezce a ohlašovatel lihovin, jenž k nim nemá kvalifikovaný právní vztah, ani žádný jiný právní vztah, avšak má právní vztah (skutečný či domnělý, platný či neplatný) k místu nález lihovin, je detentorem těchto lihovin a tím pádem i plátcem spotřební daně z lihu, by v reálném životě mohlo vést k nepředvídatelným následkům pro všechny osoby, které by se do podobné situace dostaly.

[16] Stěžovatel rovněž nesouhlasí se způsobem, jakým se městský soud vypořádal s navrhovanými důkazy. Stěžovatel připouští, že je možné, že by sejmutí otisků prstů potřebná zjištění nepřineslo, avšak tvrdit tak s jistotou je troufalé. S ohledem na složení lihovin lze usuzovat na jejich nelegální výrobu; není vyloučeno, že osoba, která je uschovala, již mohla být orgány činnými v trestním řízení prověřována a nelze tedy vyloučit, že by po sejmutí otisků byla nalezena shoda v příslušné databázi. Není jakkoli vyloučeno, že by mohla být nalezena shoda mezi otisky prstů sejmutými z lihovin a otisky prstů osob pohybujících se v areálu, jejichž výskyt v areálu byl v tomto řízení prokázán. Soud tedy nemohl předvídat, jaké by byly výsledky analýzy těchto otisků. Jediný rozumný důvod, proč správní orgán mohl mít důvod bránit se sejmutí otisků prstů ze zajištěných lihovin, by podle stěžovatele mohl spočívat v tom, že jeho pracovníci nepostupovali při zajištění lihovin, při jejich přepravě a následném uskladnění s předepsanou péčí a zmařili či zúžili provedení tohoto důkazu zanecháním vlastních otisků prstů. Pokud k tomu však došlo, není to důvod, pro který by měl soud tento vadný postup aprobovat. Stěžovatel tudíž tvrdí, že provedení navrženého důkazu sejmutím otisků prstů ze zajištěných lihovin mohlo vést ke zjištění kvalifikovaného skladovatele, a tedy i k vyloučení situace, kdy byl stěžovatel shledán jako plátce spotřební daně až jako „detentor“, kterým ve skutečnosti nebyl. Napadené rozhodnutí tak nedostatečně zjistilo skutkový stav věci, neboť došlo k nedostatečnému dokazování.

[17] Stěžovatel dále namítá stran odběru reprezentativního vzorku, že správní orgán nepostupoval ani v souladu s metodickým pokynem, ani v souladu s vyhláškou č. 211/2004 Sb. A zákonem č. 110/1997 Sb. Poukazuje na to, že primárně tyto předpisy cílí na zboží, které je vyráběno provozovateli potravinářských podniků a obdobnými osobami, které s potravinářským zbožím nakládají a jsou při své činnosti vázány přísnými podmínkami. Proto

pokračování

i metodický pokyn č. MP03-03 používá pojmy spotřebitelské balení, šarže, atp., jejichž obsah je v případě legální výroby potravinářského zboží zřejmý. Zákon č. 110/1997 Sb. upravuje povinnosti provozovatele potravinářského podniku, výrobce, dovozce, maloobchodního prodejce a distributora tabákových výrobků (§1). Vyhláška č. 211/2004 Sb., vydaná na základě zákona č. 110/1997 Sb., upravuje metody zkoušení a způsob odběru a přípravy kontrolních vzorků za účelem zjištění jakosti a zdravotní nezávadnosti. Na tuto zákonnou a podzákonnou úpravu navazuje metodický pokyn č. MP03-03, v jehož textu je na shora citovanou vyhlášku přímo odkazováno. V článku 4. metodického pokynu č. MP03-03 je popsán postup, kdy nejprve se prověří souhlas celku s průvodními doklady. Pokud se zjistí, že celek není stejnorodý, rozdělí se na části, které se vzorkují odděleně. Byť důvod tohoto postupu není v metodickém pokynu č. MP03-03 popsán, přesto je zřejmý. Smyslem tohoto postupu je zajistit, aby vzorky byly odebrány ze stejnorodých celků, protože pouze v takovém případě mohou být reprezentativními, tj. vzorek může reprezentovat (představovat) obsah celku. V běžném výrobním procesu o stejnorodosti celku vypovídá jeho šarže, viz § 2 písm. k) zákona č. 110/1997 Sb.: *šarž je množství druhově totožných jednotek, které byly vyrobeny za stejných podmínek.* Dle článku 4 metodického pokynu č. MP03-03 celek není stejnorodý, pokud obsahuje výrobky od různých výrobců nebo různé šarže. V případě legální výroby lihovin je každé balení řádně označeno a lze se spolehnout na to, že výrobky označené stejnou šarží jsou totožné. V případě nálezu výrobků, jejichž původ není znám a nebyl zdokladován, které byly označeny kontrolní páskou, která nemá zákonem vyžadované náležitosti, případně nebyly kontrolní páskou označeny vůbec, a jejichž obsahem byl líh pravděpodobně určený k jiným, než potravinářským účelům a lihovina z něj vyrobená neměla být určena k lidské spotřebě (viz str. 2 a str. 6 platebního výměru ze dne 24. 10. 2019), nelze mít absolutně žádnou jistotu o tom, že by vzorkovaný celek byl stejnorodý. U odebraného vzorku pak nelze mít jistotu, že tento vzorek je reprezentativní, tedy že reprezentuje celek. Postup správního orgánu při odebrání tzv. „reprezentativního“ vzorku je tudíž v rozporu nejen s metodickým pokynem č. MP03-03, ale též s úpravou zákonnou a podzákonnou, jakož i s principem *sensus communis*. V případě vzorku, u kterého jsou pochybnosti o jeho stejnorodosti, má-li být postupováno dle bodu 4. metodického pokynu č. MP03-03, je nutné odebrat vzorky z každé jednotlivé lahve, neboť nelze mít jistotu, že lihoviny v jednotlivých lahvích jsou totožné.

[18] Stěžovatel namítá, že ve svém návrhu na provedení důkazů (opětovného provedení kontrolních odběrů) navrhl, aby městský soud opatřil a přečetl listinu - vyjádření stěžovatele ke kasační stížnosti žalovaného, které nebylo součástí soudního spisu, a v němž stěžovatel podrobně zdůvodnil své vyjádření ohledně reprezentativnosti vzorků odebraných správním orgánem, a navrhl, aby soud toto vyjádření včetně výše citovaného metodického pokynu MP03-03, opatřil a seznámil se s ním. Městský soud však tak neučinil, čímž zatížil řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Popsaný postup soudu, který se z důvodu vlastního pochybení neseznámil s vyjádřením stěžovatele ze dne 16. 3. 2018 ke kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 11Af 27/2017 – 119, ze dne 2. 2. 2018, zahrnujícím rozvedení jednotlivých žalobních bodů, ve svém důsledku představuje zásah do práva stěžovatele na spravedlivý proces, neboť mu bylo zabráněno, aby jeho věc byla řádně projednána stanoveným postupem u nezávislého a nestranného soudu. Soud se k tomuto návrhu v bodu 60 rozsudku vyjádřil pouze tak, že stěžovatel požadoval provedení metodického pokynu č. MP03-03 jako listinného důkazu. Stěžovatel zdůrazňuje, že obsahem návrhu nebylo, aby se mohl s uvedeným předpisem stěžovatel seznámit, ale aby se s tímto předpisem seznámil soud a zejména, aby se seznámil s konkrétními námitkami, které ve věci nereprezentativního odběru vzorků stěžovatel vznesl ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného. Soud v rozsudku v bodě 62 opakovaně tvrdí, že „žalobce uvedenou metodiku *sice* napadl, zároveň však konkrétně neuvedl, proč je postup podle ní v daném případě vadný“. Kdyby soud dostal své povinnosti a opatřil si navrženou listinu, tedy vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného, pak by zjistil, že zde stěžovatel na str. 2 – 10 velice podrobně rozebírá své námitky proti uvedené

metodice a podrobně zdůvodňuje, proč nebyly odebrány reprezentativní vzorky, a proč tedy daň byla stanovena na základě nesprávně zjištěného skutkového stavu. Dále soud zcela přehlédl, že podle platebního výměru na spotřební daň z lihu, č.: 193868/2016-510000-32.2, kterým byla stěžovateli vyměřena daň z lihu za období září 2015 ve výši 547 485 Kč a který byl potvrzen napadeným rozhodnutím, se výslovně na str. 14 uvádí: „*Celní úřad uvádí, že odběry vzorků navržené v podání ze dne 14. 4. 2016 evidované u celního úřadu pod č. j. 45428-2/2016-510000-32.2 a pod č. j. 45428-2/2016-510000-32.2 byly provedeny již dne 2. 3. 2016, a to bez přítomnosti daňového subjektu Puč, s.r.o. Důvodem byla skutečnost, že vzorky byly odebrány ze zajištěných vybraných výrobků – lihovin, které se nacházejí ve skladovacích prostorách celního úřadu v Kosově Hoře. Rezervní vzorky v tomto případě daňovému subjektu Puč, s.r.o. předány nebyly, ale jsou pracovníky celního úřadu řádně odebrány a uskladněny ve skladovacích prostorách společně se zajištěnými lihovinami.*“ Z uvedených citací je zřejmé, že stěžovatel vůbec nebyl vyrozuměn správním orgánem o odběru vzorků a nebylo mu tak umožněno, aby se tohoto odběru vzorků zúčastnil, což je zásadní procesní vadou při zjišťování důkazů, která mohla ovlivnit celkovou zákonnost řízení.

[19] Stěžovatel zásadně popírá tvrzení městského soudu, že nevznesl žádné konkrétní námitky proti metodám a závěrům, z nichž správní orgány dovodily výši daňové povinnosti. Tyto konkrétní námitky uvedl v žalobě proti napadenému rozhodnutí na str. 24 – 26, v podání žalobce ze dne 2. 10. 2017 (na str. 27 – 29), ke kterému soud (z pohledu stěžovatele nezákonně) nepřihlížel, ve vyjádření ze dne 16. 3. 2018 ke kasační stížnosti žalovaného ze dne 15. 2. 2018 proti rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 11Af 27/2017 – 119, ze dne 2. 2. 2018 (na str. 2 – 10), které soud neopatřil a neseznámil se s ním, a v neposlední řadě tyto konkrétní námitky stěžovatel uvedl v návrhu ze dne 22. 1. 2020 na provedení důkazů.

[20] Zároveň soud neprovedl ani další důkazy navržené v žalobě, a to návrh na ustanovení znalce, který by prověřil, zda odběr tzv. reprezentativního vzorku tak, jak byl odebrán (dle žalovaného v souladu s metodickým pokynem), zajišťuje reprezentativnost odebraného vzorku za situace, kdy se jedná o falšované lihoviny vyráběné neznámo kde a neznámo kým, resp. zda sám metodický pokyn zajišťuje za této situace reprezentativnost odebraného vzorku. Soud byl dle stěžovatele povinen přezkoumat správnost skutkového stavu zjištěného správním orgánem, a to provedením navržených důkazů. Stěžovatel rovněž navrhl znalecký posudek znalcem či znaleckým ústavem určeným soudem k posouzení, zda metodika dle Metodického postupu odběru zboží ve spotřebitelském balení (MP03-03), který byl vydán jako příloha interního předpisu Celní správy ČR, zaručuje reprezentativnost vzorků za dané skutkové situace, kdy se nejednalo o lihoviny ve spotřebitelském balení, ale o toxický lihový „koktejl“ vyrobený evidentně bez dodržení principů správné výrobní praxe. Soud neprovedl ani důkaz provedením kontrolních odběrů vzorků a kontrolních analýz na skutečně zjištěný obsah čistého lihu, důkaz kompletním rozborem uvedených výrobků, tj. všech zajištěných balení, např. po jejich slítí do jedné nádoby. K tomu stěžovatel upřesňuje, že jak metylalkohol, tak i etylalkohol, jsou alkoholem (lihem), ovšem etylalkohol spotřební dani podléhá, zatímco metylalkohol nikoli. Městský soud odmítl důkazy s tím, že stěžovatel konkrétně neuvedl, proč byl postup správního orgánu vadný. Stěžovatel však již v žalobě uvedl, že postup je vadný proto, že v případě falšovaných lihovin s obsahem denaturačních prostředků není zajištěna stejnorodost vzorkovaného celku, což je dáno tím, že tyto lihoviny vyrobil neznámo kdo a neznámo kde, a nelze zaručit, že při přimíchávání jedovatých látek a následném stáčení do lahví byly všechny láhve označené jednou etiketou a jednou šarží skutečně „vyrobeny“ za shodných typových podmínek, tedy tak, aby výsledky analýzy několika odebraných vzorků bylo možné vztáhnout na vzorkovaný celek. Stejně tak vágně odůvodnil městský soud neprovedení důkazu navrhovaným výsledkem pracovníků celního úřadu přítomných při místním šetření dne 21. 9. – 22. 9. 2015, zejména vedoucího kontrolní skupiny nprap. M. L., k prokázání toho, že PhDr. Zdeněk Drožen nebyl osobně dne 22. 9. 2015 přítomen při odběru vzorků, a protokoly o odběru



pokračování

vzorků mu byly předloženy k podpisu až po provedeném odběru vzorků v kanceláři PhDr. Zdeňka Drozena ve večerních hodinách dne 22. 9. 2015. Obdobně odmítl soud provedení výslechu PhDr. Zdeňka Drozena a Ing. J. F. k prokázání toho, že ani jeden z nich nebyl osobně dne 22. 9. 2015 přítomen při odběru vzorků, a protokoly o odběru vzorků jim byly předloženy k podpisu až po provedeném odběru s rozlišením na množství v hektolitrech lihu podléhajícího spotřební dani (etylalkohol) a množství v hektolitrech lihu spotřební dani nepodléhajícího (metylalkohol apod.), provedení odborného posouzení na detekci a stanovení množství přítomnosti denaturačního prostředku, zjištění obsahu a množství metanolu, a zda se jedná o deklarovaný produkt, přičemž s nimi ani nebyl jakkoli sjednán nižší počet odebraných vzorků, a podpis na předtištěných protokolech, obsahujících prohlášení o reprezentativnosti odebraných vzorků kontrolovaného zboží, byl připojen čistě formálně, bez studia obsahu těchto protokolů, které byly předloženy v kanceláři PhDr. Zdeňka Drozena ve večerních hodinách dne 22. 9. 2015 v takovém množství, které vylučovalo jejich podrobné studium. Městský soud nikterak nevzal v potaz ani dohodu o narovnání uzavřenou dne 18. 11. 2016 mezi družstvem Noana, výrobní družstvo a panem P. N. V. s úředním ověřením podpisů smluvních stran.

[21] Žalovaný se ve **vyjádření ke kasační stížnosti** zcela ztotožnil s napadeným rozsudkem, nedomnívá se, že rozsáhlá kritika rozsudku stěžovatelem je oprávněná. Žalovaný je přesvědčen, že stěžovatel je plátcem daně z toho důvodu, že jako právnická osoba naplnil všechny znaky takového postavení, neboť jakožto smluvní oprávněný uživatel kontejnerů v uzavřeném průmyslovém areálu měl lihoviny v těchto kontejnerech umístěné ve své detenci. Pro posouzení toho, zda je stěžovatel plátcem daně, není podstatné konkrétní složení lihovin, nehraje tu žádnou roli ani to, že lihoviny obsahovaly methanol a nebyly tak vhodné k lidské spotřebě.

[22] Pokud stěžovatel napadenému rozsudku vytýká, že se nezabýval tím, kdy měl stěžovatel postavení skladovatele vybraných výrobků, tedy zda pouze 21. 9. 2015, kdy do kontejnerů vstoupil, nebo již dříve, žalovaný uvádí, že podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátcí uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) téhož zákona nebo dnem zjištění, že plátce vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve. Ačkoliv se v řízení pokoušel již prvostupňový orgán určit věcný původ skladování, a to ve vztahu k tomu, kdo má být plátcem daně, není z hlediska citovaného zákonného ustanovení relevantní, od kdy byl stěžovatel v postavení plátce daně (skladovatele), neboť mu jako skladovateli vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit dnem zjištění, že vybrané výrobky po nějakou dobu držel.

[23] Žalovaný nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že „bylo prokázáno, že neoprávněný nezjištěný uživatel kontejnerů (třetí osoby, zřejmě Asiaté) umístil lihoviny do kontejnerů protiprávně (bez souhlasu stěžovatele či kohokoli jiného z jeho okolí), s cílem zdravotně závadné a životu nebezpečné lihoviny skryt před dohledovými orgány, a tyto lihoviny opustil, aby se zbavil své odpovědnosti za nebezpečné zboží.“ K takovému závěru nelze dojít ani z žalovaného rozhodnutí, ani z napadeného rozsudku. V řízení před správním orgánem prvního stupně a dále pak v odvolacím řízení bylo prováděno rozsáhlé dokazování a stěžovatel má pravdu v tom, že z tohoto dokazování byl vyvozován určitý skutkový děj, jenž měl žalovaný v rozhodných skutečnostech posloupnosti událostí za prokázány, stěžovatel ale nemůže popis skutkového děje interpretovat jako zcela prokázány skutkový stav, nehledě na to, že skutkové závěry sahající do minulosti skladování vybraných výrobků zůstaly v řízení neurčité jak v případné konkrétní osobě, jež mohla lihoviny do kontejnerů umístit, tak i co do konkrétních vztahů této osoby k osobě stěžovatele či obecně k areálu jako takovému.

[24] K argumentaci stěžovatele stran oznámení nálezů lihovin žalovaný odkazuje na str. 20 svého rozhodnutí, není tedy pravdou, že by tuto námitku pominul; městský soud v napadeném

rozsudku pak k této námitce v bodě 53 uvádí: „*Městský soud v Praze dospěl k závěru, že ani okolnost, že to byl právě jednatel žalobce, kdo náleţ neznačených lihovin v kontejneru ve skladu oznámil příslušným orgánům, není možné jakkoli zohlednit při posouzení otázky odpovědnosti za porušení daňových předpisů. Právní úprava úbrady spotřební daně u vybraných neznačených výrobků totiž neumožňuje správním orgánům ani soudu jakkoli zohlednit žalobcem namítané, zvláště pak, je-li na místě závěr o tom, že žalobci postavení skladovatele ve smyslu zákona o spotřebních daních v této věci svědčí.*“

[25] K námitkám, jimiž stěžovatel v zásadě shodně jako v celém dosavadním řízení rozsáhle brojí zejména proti způsobu odběru vzorků lihovin, nesejmutí otisků prstů ze stovek lahví, polemizuje o reprezentativních vlastnostech vzorků ve vztahu k celku apod., poukazuje žalovaný na průběh celého řízení a závěry k těmto námitkám obsažené jak v žalovaném rozhodnutí, tak v původním vyjádření k žalobě.

[26] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem v kasační stížnosti uvedených, současně zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[27] Kasační stížnost není důvodná.

[28] Stěžovatel primárně tvrdí, že mu daňová povinnost ke spotřební dani nevznikla, protože jej nelze považovat za skladovatele nalezených lihovin ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, protože je neměl nikdy v detenci.

[29] Nejvyšší správní soud konstatuje, že právní otázku stran postavení stěžovatele posoudil již v rozsudku sp. zn. 5 Afs 55/2018, kterým ke kasační stížnosti žalovaného byl zrušen první rozsudek městského soudu. Dospěl přitom k závěru, že v intencích setrvalé judikatury uváděné ve zrušujícím rozsudku NSS, jakož i v rozsudku městského soudu, je v prvé řadě skladovatelem skladovatel „*skutečný*“, tedy ten, kdo má k 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, který 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 vlastník skladovacích prostor. Vedle takto určeného skladovatele za daň odpovídá dle věty druhé § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních taktéž osoba, která se na skladování podílela, a to i samostatně v případech, kdy skladovateli nebo jiným „*podílňíkům*“ dosud nebyla daň vyměřena. Nejvyšší správní soud v této otázce uzavřel, že stěžovatel kvalifikovaný vztah neměl, skladovatelem byl určen až jako osoba, která měla nalezené lihoviny ve svém faktickém panství (detenci) poté, co se nepodařilo zajistit neoprávněné uživatele a zjistit jejich totožnost. Současně Nejvyšší správní soud aproboval závěr městského soudu o existenci faktického i právního skutkového stavu, tedy, že stěžovatel byl faktickým i právním detentorem; kontejnery měl pronajaty, byly mu předány k užívání a platil za jejich pronájem nájemné. Pokud stěžovatel disponoval předmětem nájmu, v němž byly lihoviny nalezeny, nelze tvrdit, že zde neexistoval žádný faktický vztah.

[30] Městský soud ve svém předchozím rozhodnutí neakceptoval namítanou následnou neplatnost uzavřené nájemní smlouvy, vzal za nesporné, že stěžovatel byl právoplatným nájemcem, přesto však dospěl poté bez dalšího k závěru, že nemohl uskladněné výrobky fakticky ovládat, neboť dle jeho tvrzení neměl od kontejnerů klíče, tyto byly opatřeny cizími zámky. Právě uvedený závěr shledal Nejvyšší správní soud nepřezkoumatelný, resp. vnitřně rozporný

pokračování

a vybočující bez odůvodnění z ustálené judikatury, pročez rozsudek městského soudu zrušil. Nejvyšší správní soud současně vyslovil nesouhlas s názorem městského soudu, že stěžovatel nemohl obsah kontejnerů fakticky ovládat, neboť překážka vstupu do nich nebyla faktickou překážkou, ale toliko překážkou mechanickou, jejímž odstranění stěžovateli nic nebránilo, tím méně za situace, kdy měl kontejnery v pronájmu a platil nájemné. Bylo tedy pouze na něm, aby mimo jiné i dle nájemní smlouvy zabezpečil předmět nájmu a užíval jej v souladu s nájemní smlouvou a v souladu se samotným účelem nájmu. Tvzení, že nájemce nedisponuje klíči od předmětu nájmu, předmět nájmu nikterak nevyužívá, ponechává jej zcela bezprizorný a případně svým chováním umožňuje využívání pronajatých prostor jinými osobami, označil Nejvyšší správní soud za zcela irrelevantní.

[31] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku stěžovatele, že se městský soud v nyní napadeném rozsudku neřídil závazným právním názorem. Městský soud zcela v jeho intencích vyhodnotil skutkový stav, přičemž vzal v potaz veškeré skutečnosti v řízení zjištěné, především historii pronájmů předmětných kontejnerů, personální propojení zainteresovaných subjektů pronájmu, provedené důkazní prostředky, které náležitě v intencích přílehlavé judikatury vyhodnotil. Jakkoli stěžovatel s judikaturou, jejíž obsáhlý rozbor v kasací stížnosti předestřel, nesouhlasí, resp. v jednotlivostech namítá její nepřipadnost a dále dovozuje protiústavnost interpretace aplikovaného § 4 zákona o spotřebních daních, neshledal Nejvyšší správní soud důvodu ke změně závěrů, které v předchozím rozsudku, z něhož městský soud vycházel, učinil. Stěžovatel nemůže úspěšně tvrdit, že nemohl vědět, že se v kontejnerech vůbec nějaké lihoviny, či cokoli jiného, nacházejí. Musel tak minimálně tušit již z toho, že jím pronajaté kontejnery někdo opatřil zámky, které, jak uvedl, nebyly jeho a neměl od nich ani klíče; pokud by v kontejnerech nebylo nic uskladněno, není zřejmé, proč by je někdo zamykal. Není tedy přílehlavá jeho výtka stran nepřipadnosti odkazované judikatury, která měla pojednávat o případech, kdy osoby měly ke zboží přístup či o něm věděly.

[32] Stěžovatel nahlíží na věc tak, že kdokoli může komukoli bez vědomí uskladnit lihoviny či jiné zboží v jeho prostorách, přičemž se tato nic netušící osoba, která nález oznámí, stane dle názoru soudu plátcem, což stěžovatel považuje za nepřijatelné, resp. protiústavní. Jak již bylo v předchozím řízení několikrát zdůrazněno, stěžovatel však zcela jistě nebyl osobou, která by o uskladnění nevěděla, resp. o něm vědět měla a mohla. Je jen stěží uvěřitelné, že si stěžovatel pronajme kontejnery v areálu, v němž rovněž sídlí, platí za ně pravidelně měsíčně nájemné a nemá potuchy, co se s nimi, či v nich děje, někdo je uzamče a stěžovatel se nezajímá o to, proč, a co se v nich nachází. Stěžovatel spekuluje nad tím, proč by osoba, která skladuje nezdaněné lihoviny či jinou komoditu, sama sebe celnímu úřadu „udávala“; trvá na tom, že v případě, kdy sám stěžovatel oznámil nález lihovin, mu nemůže svědčit postavení plátce, resp. mu daňová povinnost nemohla vzniknout. Nahlížení na věc optikou stěžovatele by však rovněž bylo možno spekulovat, že zcela účelově by se z daňové povinnosti mohla rovněž tak každá osoba „vyvinut“ tím, že by jí samou uskladněné zboží překvapivě „nalezla“, a s tvzením že jí není známo, kdo je tam dal, by nález oznámila. Městský soud dle Nejvyššího správního soudu dospěl ke zcela správnému závěru, že ani okolnost, že to byl právě jednatel stěžovatele, kdo nález neznačených lihovin v kontejneru ve skladu oznámil celním orgánům, právní úprava neumožňuje správním orgánům ani soudu jakkoli zohlednit. Samotné oznámení lihovin celnímu úřadu tedy není úkonem vylučujícím faktické ovládnutí - detenci zajištěných lihovin, jak se stěžovatel mylně domnívá. Pokud někdo nese odpovědnost za prostory, v nichž podniká nebo jimiž disponuje, nemůže se vyvázat z odpovědnosti tím, že oznámí nález spotřební dani podléhající komoditě. Pokud stěžovatel tvrdí, že vyměření spotřební daně z lihu osobě, která nález lihu oznámila celnímu úřadu bezprostředně po jeho zjištění a nemá jakýkoli podíl na jeho skladování, nesleduje legitimní cíl anebo není přiměřené ve vztahu ke sledovanému legitimnímu cíli, je třeba opětovně zdůraznit, že stěžovatel osobou, která by neměla jakýkoli podíl na skladování, zcela zjevně nebyl.

[33] Městský soud zcela přiléhavě rovněž poukázal na rozsudek ze dne 12. 5. 2017, č. j. 45 Af 9/2015 – 118, v němž městský soud v typově obdobném případě uvedl: „*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 fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela. Ze zjištěných skutečností přitom má soud podíl žalobce na skladování vybraných výrobků za prokázaný. Žalobce skladování vybraných výrobků totiž umožňoval a poskytoval skladovatelům součinnost v podobě zpřístupnění pozemku. Taková činnost ke závěru o podílu žalobce na skladování zcela postačí. (...) I při vyměření daně žalobci jako solidárnímu dlužníku totiž bylo zcela na místě vyměřit daň v celkové její výši.*” Stejně tak v projednávaném případě při hypotetickém závěru, že stěžovatel lihoviny v kontejneru neskladoval, s ohledem na zjištěné skutkové okolnosti, které jsou obsahem správního spisu, by bylo možno konstatovat, že se stěžovatel na jejich uskladnění minimálně podílel, a to tím, že kontejnery na základě nájemní smlouvy pronajal a platil za ně nájem, čímž z jejich oprávněného faktického a právního užívání vyloučil jakoukoli jinou osobu včetně jejich vlastníka. Stěžovatel by se za těchto okolností (při skutečném nenaplnění pojmu skladovatele) stal bez pochybností alespoň podílníkem podle věty za středníkem § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, kterému je zcela shodně vyměřována daň k zaplacení v plné výši.

[34] Nejvyšší správní soud konstatuje, že otázku postavení stěžovatele jakožto plátce spotřební daně má za vyřešenou a odkazuje na závěry vyslovené v předchozím rozsudku, na nichž setrvává. Kasační námitky, které stěžovatel v tomto směru na různých místech kasační stížosti uplatňuje, jsou ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřijatelné, proto se jimi Nejvyšší správní soud již opakovaně nezabýval.

[35] K dílčím námitkám souvisejícím s výše uvedeným závěrem Nejvyšší správní soud dodává, že se zcela ztotožnil s městským soudem ohledně významu dodatečného vyslovení neplatnosti nájemní smlouvy pro stanovení daně stěžovateli za daná zdaňovací období. S námitkou, že dodatek k nájemní smlouvě, jehož předmětem byl nájem daných kontejnerů, byl uzavřen pouze formálně a byl prohlášen rozsudkem Obvodního soudu pro Prahu 10 ze dne 23. 5. 2017, č. j. 46C 308/2016 – 79, za absolutně neplatný, protože jej - v postavení pronajímatele - se stěžovatelem uzavřela osoba, která nebyla vlastníkem daných kontejnerů, se městský soud vypořádal zcela přiléhavě; není tedy pravdou, že tuto žalobní námitku soud pominul. Stěžovatel v době, kdy lihoviny musely být do kontejnerů uloženy, jakož i v době, kdy v nich byly nalezeny, materiálně jednal jako subjekt domnívající se, že mu ke kontejnerům svěřil právo nájmu, platil pravidelně nájemné od 1. 10. 2013 do 30. 6. 2014. Určitý právní vztah zde tedy v posuzované době zcela jistě existoval, přestože byla nájemní smlouva prohlášena v roce 2017, tedy následně po vydání platebních výměrů, za neplatnou (stejně tak došlo i k uzavření dohody o narovnání). Nelze při posuzování uvedených skutečností pominout ani fakt, že již samotnou nájemní smlouvu ze dne 18. 9. 2013 za nájemce i pronajímatele podepsala stejná osoba – PhDr. Zdeněk Drozen, jednou v postavení předsedy družstva Noana (pronajímatel) a současně jakožto jednatel stěžovatele (nájemce); přičemž oba subjekty sídlí na stejné adrese. Správce daně potažmo městský soud postupovali při vyměření daně stěžovateli zcela v souladu s § 8 odst. 3 daňového řádu. Nejvyšší správní soud podotýká, že právní úkony, které následně po kontrolních zjištěních stěžovatel učinil, se v kontextu zjištěných skutečností jeví jako účelové.

[36] Nejvyšší správní soud neshledal důvodné ani opakovaně vznášené námitky stěžovatele, kterými míří k postupu žalovaného, potažmo městského soudu v případě neprovedení důkazů. Neshledal chybným postup městského soudu, který konstatoval, že navržené důkazy (otisky prstů, výslech pracovníků celního úřadu, výslechy svědků) sice nebyly provedeny, nicméně o vadu řízení, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí, se nejedná. Jak městský soud uvedl, žalovaný

pokračování

se návrhy zabýval a neprovedení důkazů náležitě odůvodnil. Ve vztahu k navrhovanému sejmutí otisků prstů z nalezených lahví lihovin se soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že ani zajištění případných otisků z obalů lihovin by neumožnilo spolehlivě identifikovat osobu, která lihoviny do dotčených kontejnerů umístila. Spekulace stěžovatele o tom, že by bylo možno tímto způsobem dopátrat se skutečného skladovatele, Nejvyšší správní soud odmítá; nadto celnímu úřadu v daném případě neshledala role vyšetřovatele, který by byl k takovému postupu oprávněn. Bylo naopak věcí stěžovatele, za situace, kdy jím pronajaté kontejnery obsadily jiné osoby, resp. zjistil, že jsou osazeny cizím zámky, aby se na orgány činné v trestním řízení obrátil. Také pokud jde o zbývající navržené důkazy, nebylo třeba je provádět, neboť skutečnosti, které jimi hodlal stěžovatel prokázat, byly spolehlivě zjištěny jinými důkazy; nadto tato skutková zjištění nebyla sporná (např. nepřístupnost do kontejnerů zarovnaných cizími předměty).

[37] Stěžovateli nelze přisvědčit ani v námitce, že celní orgány dostatečně důsledně nezjišťovaly skutečného původce skladovaných lihovin. Městský soud zcela přiléhavě uvedl, že pokud navrhuje daňový subjekt k prokázání svého tvrzení provedení důkazů, musí je také dostatečně identifikovat. Bylo tedy na stěžovateli, aby správním orgánům poskytl takové informace a údaje, které umožní nalezení a identifikaci neoprávněných osob, které se v průmyslovém areálu zřejmě pohybovaly a mohly kontejnery neoprávněně užívat.

[38] Zcela nedůvodná je námitka stěžovatele, že městský soud nepřihlédl k jeho podání ze dne 2. 10. 2017 označeného mj. jako doplnění žaloby, rekapitulace důkazů navržených k provedení před správním soudem a doplnění závěrečných návrhů. Tvrzení stěžovatele nemá oporu v postupu městského soudu ani v odůvodnění napadeného rozsudku. Městský soud se zabýval veškerými námitkami, které stěžovatel v žalobě, resp. jejím „doplnění“ uvedl; ostatně stěžovatel ani netvrdí, které konkrétní námitky městský soud nepochybně nevyřadil. Nadto Nejvyšší správní soud v rozsudku městského soudu neshledal žádnou zmínku o tom, že by pro opožděnost doplnění žaloby k některým námitkám soud nepřihlédl.

[39] Nejvyšší správní soud neshledal důvodné ani námitky týkající se odběru vzorků lihovin. Stěžovatel namítá, že ve svém návrhu na provedení důkazů (opětovného provedení kontrolních odběrů), který soudu zaslal den před ústním jednáním, navrhl, aby městský soud opatřil a přečetl listinu - vyjádření stěžovatele ke kasační stížnosti žalovaného, které překvapivě nebylo součástí soudního spisu a v němž stěžovatel podrobně zdůvodnil své vyjádření ohledně (ne)reprezentativnosti vzorků odebraných správním orgánem, a navrhl, aby si soud toto vyjádření včetně výše citovaného metodického pokynu MP03 -03, opatřil a seznámil se s ním, což městský soud neučinil.

[40] Nejvyšší správní soud předně musí konstatovat, že pokud se stěžovatel pozastavuje nad tím, že překvapivě nebylo jeho vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného proti předchozímu rozsudku městského soudu založeno v soudním spise, činí tak zcela nepřipadně. Úkony v kasačním řízení, kterých je před rozhodnutím ve věci samé třeba (tedy i zaslání kasační stížnosti k vyjádření druhé straně), nečiní městský soud, ale Nejvyšší správní soud; ten také stěžovateli (t. č. žalobci) zaslal k vyjádření podanou kasační stížnost žalovaného (t.č. stěžovatele), ke které zaslal stěžovatel vyjádření, které je založeno v soudním spise kasačního soudu. Posouzení obsahu daného vyjádření tedy příslušelo Nejvyššímu správnímu soudu v kasačním řízení, nikoli městskému soudu, tento soud nebyl ani povinen si toto vyjádření od Nejvyššího správního soudu vyžadovat. Hodlal-li tedy stěžovatel ve prospěch své argumentace ohledně provedených odběrů kontrolních vzorků použít své vyjádření, nic mu nebránilo jeho obsah při jednání předněst či poskytnout v písemné podobě.

[41] Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatele, že se městský soud vypořádal s jeho návrhem na provedení důkazu metodickým pokynem žalovaného zcela nepřipadně. Stěžovatel vytýká městskému soudu, že k tomuto návrhu uvedl, že stěžovatel sice uvedenou metodiku napadl, zároveň však neuvedl, proč je postup podle ní v daném případě vadný. Pokud stěžovatel poukazuje na to, že důvody by soud shledal, pokud by dostal své povinnosti a obstaral by si vyjádření stěžovatele ke kasační stížnosti žalovaného, nezbývá, než tuto námitku s přihlédnutím k uvedenému výše odmítnout. Nejvyšší správní soud současně podotýká, že v doplnění žaloby pod bodem 8 stěžovatel navrhuje, aby byl proveden důkaz metodikou, namítal, že při jednání s žalovaným mu nebyla tato metodika předložena. Není tedy pravdivé jeho tvrzení, že nepožadoval, aby městský soud provedl důkaz metodikou, ale aby se soud s metodikou seznámil a posoudil její správnost. K požadavku stěžovatele, aby městský soud stanovil znalce k posouzení, zda metodika zaručuje reprezentativnost vzorků za situace, kdy se nejednalo o lihoviny ve spotřebitelském balení, Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud stěžovatel namítal nepřipadnost standardně užívané metodiky, bylo na něm, aby své konkrétní námitky vylíčil a argumenty sám relevantním posudkem či jiným důkazem podložil.

[42] Pokud stěžovatel namítá, že městský soud zcela přehlédl, že z odůvodnění rozhodnutí žalovaného vyplývá, že stěžovatel nebyl např. ani vyrozuměn správním orgánem o odběru vzorků ve skladovacích prostorách celního úřadu v Kosově Hoře a nebylo mu tak umožněno, aby se tohoto odběru účastnil, je třeba konstatovat, že tuto námitku v žalobě stěžovatel neuplatnil, a poprvé ji vznáší až v kasační stížnosti; městský soud tak nebyl povinen se jí zabývat; ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. k ní proto nepřihlíží ani Nejvyšší správní soud. Nejvyšší správní soud ověřil, že dle protokolů založených ve správním spise jak stěžovatelem navrhovaný svědek Drozen, tak navrhovaná svědkyně podepsali protokol ze dne 22. 9. 2015, není tedy zřejmé, jak hodlal stěžovatel prokazovat svědeckými výpověďmi, které soud neprovedl, že tyto osoby místnímu šetření a odběru vzorků nebyly přítomny. Pokud jednatel stěžovatele, jak tvrdí stěžovatel, nebyl osobně přítomen odběru a protokol podepsal až po odběru vzorků v kanceláři, je tato skutečnost zcela irelevantní; jednatel, p. Drozen zcela jistě byl srozuměn s tím, co podepisuje, žádné výhrady k provedeným odběrům v protokole nejsou zaznamenány.

[43] Nedůvodnými soud shledal také námitky stran neprovedení opětovných kontrolních odběrů nalezených lihovin. Jak případně uvedl městský soud, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zcela srozumitelně uvedl, jak postupoval. Stěžovatel fakticky tvrdí, že dle metodiky neměl žalovaný postupovat, neboť tato nedopadá na případy nelegální výroby. Jeho argumentace je však pouze v rovině nesouhlasu s aplikací interního předpisu; stěžovatel v průběhu správního řízení (ale ani v řízení soudním) nepředložil nic, čím by standardní způsob odběrů provedených celními orgány dle metodiky zpochybnil. Na užitou metodiku odběru, která je veřejně přístupná, poukazovaly celní orgány při samotných odběrech, stěžovatel přitom ničeho proti způsobu provedení odběrů nenamítal.

[44] Stěžovatel svými námitkami v podstatě směřuje k tomu, že by odebrání reprezentativního vzorku bylo zcela bez významu, resp. by nemělo při žádném odběru smysl obdebírat jakýkoli reprezentativní vzorek, ale vždy by tímto „vzorkem” musel být celek, tedy v daném případě veškeré zajištěné lahve. Nejvyšší správní soud konstatuje, že již žalovaný náležitě vysvětlil, proč tato úvaha nemůže z hlediska proporcionality a hospodárnosti obstát. Dle Nejvyššího správního soudu aplikace jednotné metodiky a jednotné správní paxe je zcela legitimní.

[45] Nejvyšší správní soud neshledal důvodu se od závěrů žalovaného ani hodnocení městského soudu odlišit. Jak již bylo uvedeno, jednatel stěžovatele PhDr. Zdeněk Drozen byl odběrů přítomen a protokoly o odběru vlastnoručně podepsal. Zároveň z protokolu ze dne

pokračování

22. 9. 2015 jednoznačně vyplývá, že i rezervní odebrané vzorky měl stěžovatel k dispozici, neboť byly předány PhDr. Zdeňku Drozenovi v kanceláři výrobního družstva Noana.

[46] Nejvyšší správní soud uzavírá, že pokud městský soud neshledal důvody pro ustanovení znalce pro posouzení metodiky žalovaného ani důvody pro nové expertní posouzení označených rezervních odebraných vzorků, tvrzené vady řízení se nedopustil; neprovedení těchto důkazů náležitě odůvodnil; pokud se rovněž ztotožnil se závěry uvedenými v platebních výměrech, resp. rozhodnutí žalovaného, nelze mu ničeho vytknout. Stěžovatel nadto námitky v tomto směru vznáší v kasační stížnosti opakovaně, vypořádal se s nimi náležitě jak žalovaný, tak městský soud. Nejvyšší správní soud shledal učiněné závěry srozumitelné, logické a věcně správné; nepovažuje proto za potřebné se k nim opakovaně vyjadřovat.

[47] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[48] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náležela náhrada nákladů řízení, žádné náklady přesahující jeho správní činnost nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 21. září 2021

JUDr. Lenka Matyášová  
předsedkyně senátu