



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší 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 – Hostivař, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 2. 2. 2018, č. j. 11 Af 27/2017 – 119,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 2. 2. 2018, č. j. 11 Af 27/2017 – 119, **se ruší** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností ze dne 16. 2. 2018 se žalovaný (stěžovatel) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 19. 5. 2017, č. j. 1759-8/2017-900000-304.8. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru CÚ pro hl. město Praha ze dne 24. 10. 2016 na daň z lihu za zdaňovací období září 2015 ve výši 547 485 Kč.

[2] Městský soud ve zrušujícím rozsudku dospěl k závěru, že stěžovatel se dopustil nesprávného právního posouzení zjištěného skutkového stavu, v jehož důsledku dovedl nesprávný závěr, že žalobci svědčí postavení plátce spotřební daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních; konstatoval, že stěžovatel pochybil, pokud pouze na základě existence vztahu žalobce ke kontejnerům a jednorázového vstupu žalobce do nich, který byl možný jen překonáním zámků třetích osob, učinil závěr, že žalobce fakticky ovládal obsah kontejnerů, byl tak detentorem nalezených lihovin, tudíž jejich skladovatelem ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Stěžovateli tak uložil, aby zjišťoval další rozhodné skutečnosti, z nichž by vyplynulo, že žalobce podmínky dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních naplnil.

[3] Předmětem sporu v projednávané věci je, zda lze žalobce považovat za skladovatele ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních a potažmo zda jej lze považovat za plátce spotřební daně. Žalobce tvrdí, že zajištěné lihoviny, které se nacházely v kontejnerech, neměl ve své detenci a nejsou tedy naplněny zákonné znaky skladování, a na žalobce nelze pohlížet jako na plátce daně. Tím, že žalobce ihned po vylomení zámků u pronajatých kontejnerů, které jinak neužíval, a zjištění obsahu kontejnerů tuto skutečnost ihned oznámil celnímu úřadu,

nemohlo dle něj dojít k naplnění § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, podle něhož povinnost priznat a zaplatit spotřební daň vzniká také dnem zjištění, že plátce vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve. Tímto postupem dle žalobce nemohlo dojít ani k naplnění § 66 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, podle něhož plátci jsou také fyzické a právnické osoby, které skladují líc, který je předmětem daně. Celní orgány považovaly žalobce za plátce spotřební daně z lihu, neboť jej označily za skladovatele. Celý spor je tedy veden o to, zda žalobce byl či nebyl skladovatelem ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, potažmo byl plátcem spotřební daně.

[4] Stěžovatel svým napadeným rozhodnutím ze dne 19. 5. 2017 zamítl odvolání žalobce proti prvoinstančnímu rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad“) ze dne 24. 10. 2016, č. j. 193868/2016-510000-32.2, kterým byla žalobci z moci úřední vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období září 2015 ve výši 547 485 Kč. Rozhodnutí správců daně obou stupňů vycházela z toho, že dne 21. 9. 2015 bylo na základě telefonického oznámení jednatele žalobce, pana PhDr. Z. D., zjištěno skladování většího množství lihovin v kontejnerech umístěných v areálu na adrese V Chotejně 1143/3, 102 00 Praha 10 – Hostivař. V průběhu následujícího řízení bylo zjištěno, že kontejnery měl od společnosti Noana, výrobní družstvo, IČ: 005 52 101, se sídlem na výše uvedené adrese (jehož statutárním orgánem byl výše jmenovaný jednatel žalobce), v době oznámení o skladování lihovin pronajaty žalobce. Vlastník lihovin nebyl zjištěn ani nebyla zjištěna osoba, která lihoviny do kontejnerů umístila. Postavení žalobce jako plátce daně odvodil celní úřad na základě § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, kdy jej určil osobou, která ve smyslu tohoto zákona a jeho výkladu ustálenou judikaturou skladuje nezdaněné vybrané výrobky, resp. jí svědčí postavení osoby, která měla tyto vybrané výrobky v detenci, tedy je fakticky ovládala. Postavení žalobce plátcem daně tedy celní úřad odvodil ze skutečnosti, že žalobce měl od výrobního družstva Noana v době místního šetření kontejnery v pronájmu, byl tedy jejich nájemcem a ve smyslu ustálené judikatury se stal plátcem, neboť nebyla zjištěna jiná osoba, která by měla k lihovinám kvalifikovanější vztah.

[5] V kasační stížnosti stěžovatel namítá důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Tvrdí, že z městským soudem správně odkázané judikatury NSS vyplývá, že osobu *skladovatele* (detentora) skladovaných vybraných výrobků, které nejsou přesouvány na jiné místo a zjevně (zcela zřejmě) proto nad nimi v okamžiku kontroly obvykle žádná osoba fyzickou detenci nevykonává, je třeba v řízení zpravidla určit podle právního vztahu k nemovitosti, prostoru či objektu, kde jsou vybrané výrobky uskladněny, a to v posloupnosti vlastník (ledaže byl sjednán nájem), nájemce (ledaže byl sjednán podnájem) a podnájemce. Ve vztahu ke všem těmto osobám má přednost neoprávněný uživatel a lze shrnout, že vždy je třeba určit jako *skladovatele* (detentora) osobu s nejbližším (nejužším) vztahem k uskladněným vybraným výrobkům. Určení osoby *skladovatele* nelze vnímat jako konstitutivní nález správce daně v řízení pod jeho plným důkazním břemenem, jde jen o nalezení a deklaratorní osvědčení té osoby, u které se detence vybraných výrobků podle všech dostupných okolností – s ohledem na dostupná skutková tvrzení účastníků řízení, dostupné důkazní prostředky a z nich provedená dostupná skutková zjištění, jeví jako nejpravděpodobnější. Ač sice správce daně zejména s přihlédnutím k aktivitě účastníků řízení (jejich tvrzení a předkládání důkazních prostředků) dostupné důkazní prostředky také vyhledává a je odpovědný i za jejich řádné provedení a hodnocení, nemá stran prokázání skutečné osoby *skladovatele* plné důkazní břemeno a taková představa je absurdní. Správce daně není povinen s vynaložením nepřiměřených prostředků po skutečném detentoru pátrat, když se k vybraným výrobkům nikdo nehlásí a právo k nim neuplatňuje. Především platí, že bez součinnosti v úvahu připadající osoby zpravidla správce daně ani *ex officio* nic „vypátrat“ (prokázat) nemůže jednoduše proto, že pokud mu např. *skladovatel* (vlastník nemovitosti, nájemce prostoru, apod.) netvrdí a nedokládá žádnou relevantní skutečnost (nájem dotčené části nemovitosti nájemcem s doložením nájemní smlouvy), nemá správce daně co a kde zjistit. Lze shrnout, že při určení

pokračování

osoby *skladovatele*, at' již ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, nebo ve smyslu § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních, se správce daně obrací na osobu, u níž je detence nad vybranými výrobky nejvíce pravděpodobná, tedy na vlastníka (nájemce, podnájemce) skladovacího prostoru, o němž lze bez dalšího předpokládat, že má k vybraným výrobkům určitý kvalifikovaný (subjektivní) vztah, spočívající v úmyslu vybrané výrobky uchovávat, zajistit před znehodnocením, odcizením apod. Dále záleží již jen na jeho aktivitě či pasivitě v řízení. Z tohoto výkladu je zřejmé, že správce daně i žalovaný postupovali v řízení zcela oprávněně, když na základě prokázaného nájemního vztahu identifikovali žalobce jako osobu – nájemce, která měla k užívání skladovacích kontejnerů v době kontroly výlučné nájemní (uživací) právo. Ač bylo připuštěno, že kontejnery mohla k uskladnění teoreticky využít neznámá osoba, takový závěr nebyl v řízení prokázán, není ani pravděpodobný a žalobce jako nájemce kontejnerů se nemůže odpovědnosti za skladování lihovin v nich zbavit pouhým nepodloženým tvrzením, že o skladování údajně nevěděl. Žalobce navíc dle tohoto svého tvrzení neučinil nic, co by takovému hypotetickému a stěží uvěřitelnému protiprávnímu uskladnění zabránilo – dle svého tvrzení nekontroloval stav kontejnerů, nezabezpečil je proti neoprávněnému využívání, ač je měl pronajaty, a platil za ně nájem.

[6] Stěžovatel se neztotožňuje s názorem soudu, že žalobce neměl přístup do prostoru kontejnerů a neměl tak faktickou moc nad uskladněnými lihovinami. V první řadě je nutno zdůraznit, že to byl právě a pouze žalobce, jenž měl kontejnery pronajaty a mohl s nimi „volně“ nakládat (přemísťovat, uskladňovat zboží, přikládat zámky, atp.). Tato skutečnost byla v řízení prokázána. Po dobu vlastního nájemního vztahu mohl žalobce údajně neoprávněně přiložené zámky bezesporu kdykoliv odstranit a při zjištění neoprávněného uskladnění zboží toto zboží z kontejnerů vystěhovat, přemístit, zničit, příp. instalovat na kontejnery vlastní zámky. Předmětné lihoviny zůstaly v detenci žalobce, ač žalobce tvrdí, že o jejich existenci nevěděl. Údajné umístění zámků cizí osobou ani množství předmětů třetích osob před kontejnery nemají ve vztahu k detenčnímu právu žalobce ke zboží umístěnému v žalobcem pronajatých kontejnerech žádnou relevanci. Stěžovatel zdůrazňuje, že zatímco správci daně obou stupňů vyšli z prokázaných skutečností, soud neoprávněně vyšel jen z neprokázaných a těžko uvěřitelných tvrzení žalobce, které vzal za dostatečně vyvracející prokázaná skutková zjištění. Byl by to navíc žalobce, který by za pravdivosti svých neprokázaných tvrzení správu pronajatých kontejnerů nevykonával řádně, tj. v prostorách, kde bylo údajně skladováno zboží jinými osobami, ponechal kontejnery otevřené a jejich stav minimálně po dobu vlastního nájemního vztahu do doby vyklizení nekontroloval a o jejich stav se nezajímal.

[7] Stěžovatel odkazuje, stejně jako soud v odst. 33, na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 – 80, i na shrnutí soudu, cit.: „Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pro závěr, že konkrétní osoba skladuje vybrané výrobky, není nutné prokázat, že o existenci těchto výrobků věděla a měla v úmyslu je uchovávat a zajišťovat před znehodnocením, odcizením apod. Za skladovatele ve smyslu zákona o spotřebních daních může být považován i ten, kdo má dani 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. 7Afs 69/2007 – 85). K otázce povědomí o skladování vybraných výrobků daňovým subjektem se Nejvyšší správní soud vyjádřil též ve svém rozsudku ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 – 68, cit.: „K námitce stěžovatelky, že jí nebyla prokázána vědomá dispozice s vybranými výrobky, Nejvyšší správní soud odkazuje na svou konstantní judikaturu, ze 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.“

[8] Městský soud z obdobného případu skladování tabákových výrobků, popsaného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 – 80, dovozuje, že aby bylo možno žalobce ustanovit do role detentora, musel by věc fakticky ovládat, tedy musel

by mít (volný) přístup do prostor, v nichž jsou výrobky umístěny. Ve zmíněném případě Nejvyšší správní soud řešil mj. otázku, kdo měl do legálně pronajatých prostor stánku s tabákovými výrobky reálně přístup, resp. kdo disponoval klíči od zámku. Projednávaná věc je však odlišná (žalobce nikomu kontejnery dále nepronajal a klíče od jím případně instalovaných zámků nepředal), a proto se zásadně nelze ztotožnit s názorem soudu, že žalobce neměl přístup do svých pronajatých kontejnerů. Žalobce naopak měl na základě nájemní smlouvy plný „právní“ a tedy i „faktický“ přístup do kontejnerů, což bylo v řízení *prokázáno*, a údajná existence cizího zámku na nich a tedy jen údajný ztížený „faktický“ přístup do kontejnerů – snadno napravitelný jednoduchým odstraněním údajného cizího zámku, který nemohl žalobci bránit faktickému ovládnutí věci v kontejnerech z jeho strany, zůstal jen neprokázanou spekulací žalobce, kterou soud bez dalšího aproboval.

[9] Stěžovatel odkazuje na rozložení důkazního břemene a upozorňuje na paradoxní a nebezpečné důsledky názoru soudu vysloveného v rozsudku, dle kterého pouhým neprokázaným tvrzením o faktickém užívání pronajatého prostoru v době kontroly jinou neznámou osobou (zde doplněného tvrzením „ten zámek není můj“ v kombinaci „já jsem to přece nahlásil“), se nelze zbavit své vlastní daňové odpovědnosti, resp. i přes prokázaný nájemní vztah přenést takovým tvrzením důkazní břemeno na správce daně.

[10] Stěžovatel tvrdí, že městským soudem provedený výklad právního předpisu (skladovatele podle § 4 odst. 1 písm. f), § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních) a pojetí rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt je nejen v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, ale představuje nebezpečný návod všem daňovým subjektům (vlastníku prostor, nájemci, podnájemci), jak se jednoduše zbavit daňové odpovědnosti za skladované nezdaněné vybrané výrobky pouhou svojí výpovědí (tvrzením bez důkazů), že nemá klíče od jím vlastněného či pronajatého prostoru, v němž byly výrobky nalezeny, o výrobcích neměl povědomí a ty zde musela uložit neznámá osoba. Správce daně by tak nikdy neustanovil skladovatele tohoto zboží a nevyměřil a nemohl vymáhat únik na spotřební dani.

[11] Stěžovatel dále namítá, že ačkoliv soud dospěl k závěru, že žalobce nelze považovat za plátce spotřební daně podle části věty před středníkem § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, nesprávně se nezabýval tím, zda žalobce neobstojí jako plátce podle věty za středníkem § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních (plátcem je právnická nebo fyzická osoba ..., která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela), neboť pokud ano, právní hodnocení věci se nemění a není kvůli tomu třeba rušit napadené rozhodnutí. Např. Krajský soud v Praze ve svém rozsudku ze dne 12. 5. 2017, č. j. 45 Af 9/2015 – 118, k typově obdobnému případu uvedl, cit.: *„I přesto, že soud dospěl k jinému právnímu závěru než žalovaný, nebylo na místě, aby žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. 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 naskladování vybraných výrobků za prokázaný. Žalobce skladování vybraných výrobků totiž umožňoval a poskytoval skladovatelům součinnost v podobě zpřístupnění pozemku. Taková činnost k závěru o podílu žalobce na skladování zcela postačí. Při této právní kvalifikaci přitom zcela obstojí jak výrok platebního výměru celního úřadu, tak výrok žalobou napadeného rozhodnutí, a to ve všech jejich částech (včetně aplikovaných právních ustanovení). I při vyměření daně žalobci jako solidárnímu dlužníku totiž bylo zcela na místě vyměřit daň v celkové její výši.“* Taktéž v projednávaném případě lze při hypotetickém závěru, že žalobce lihoviny v kontejneru neskladoval, s ohledem na skutkové okolnosti popsané v platebním výměru a v napadeném rozhodnutí bez potíží konstatovat, že se na jejich uskladnění minimálně *podílel*, jak

pokračování

ostatně v návaznosti na citaci z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 – 85, rozvedl stěžovatel na straně 16 napadeného rozhodnutí. Podíl na uskladnění by žalobci přináležel 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. Žalobce by se za těchto okolností a nenaplnění pojmu *skladovatele* vybraných výrobků 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. Na základě skutečností osvědčovaných správním spisem bylo možno osvědčit naplnění části skutkové podstaty věty za středníkem § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, přičemž k tomu podle názoru žalovaného s oporou v citovaném rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 12. 5. 2017, č. j. 45 Af 9/2015 – 118, nebylo třeba rušit napadené rozhodnutí žalovaného, ale soud se měl takovými skutečnostmi zabývat v rámci přezkumu napadeného rozhodnutí *ex officio*. I z tohoto důvodu trpí rozsudek MS vadou, podle okolností záležející buď v nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.), nebo v nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.).

[12] Stěžovatel dále tvrdí, že napadený rozsudek je zatížen nepřezkoumatelností spočívající v jiné vadě řízení před soudem. Městský soud v projednávaném případě zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení bez nařízení jednání „vzhledem k pochybnostem o skutkovém stavu“ podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu anebo vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění). Současně konstatoval, že se žalovaný dopustil nesprávného právního posouzení zjištěného skutkového stavu, v jehož důsledku vyvodil nesprávný závěr, že žalobci svědčí postavení plátce spotřební daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, a žalovanému uložil, aby v dalším řízení znovu posoudil, zda jsou splněny podmínky pro vyměření daně z lihu žalobci, zejména zda žalobcem označené rozhodné skutkové a právní okolnosti posuzované věci lze považovat za zákonem předpokládaný důvod pro závěr o tom, že žalobce není osobou povinnou odvést předmětnou daň. Z těchto dvou vět i z odůvodnění celého rozsudku jasně plyne, že soud vytkl žalovanému „jen“ nesprávné právní hodnocení zjištěného skutkového stavu. To ovšem nemůže být důvod rozhodnout bez jednání. Ačkoliv soud vyslovil pochybnosti o skutkovém stavu, tyto pochybnosti blíže nekonkretizoval, a proto není žalovanému zřejmé, která podmínka byla pro rozhodnutí bez nařízení jednání naplněna. Žalovaný má proto za to, že soud postupoval v rozporu s § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a jednání mělo být nařízeno tak, aby žalovaný mohl v případě pochybností o právním posouzení zjištěného skutkového stavu na soudem vznesené pochybnosti adekvátně reagovat (podat vysvětlení či jiné konkrétní informace) a svůj právní názor obhájit.

[13] Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[14] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti, které je značně nepřehledné, nejprve obsáhle na 10 stranách nesouhlasně polemizuje se závěrem městského soudu stran hodnocení dodržení lhůty k doplnění žaloby, dále nesouhlasí se závěrem o správnosti postupu celních orgánů při odebrání vzorků a podrobně rozebírá jednotlivé metodické postupy, trvá na tom, že odběr nebyl proveden v souladu s metodikou. Nejvyšší správní soud nepovažuje za potřebné vyjádření žalobce v tomto směru doplněné řadou tabulek podrobněji rozvádět, neboť s kasačními námitkami stěžovatele se zcela mýjí. Rovněž tak části vyjádření týkající se výhrad žalobce k napadenému rozsudku v některých částech jeho odůvodnění (vypořádání odvolacích námitek; nesouhlasí s tím, že byly všechny a beze zbytku vypořádány, přičemž soud nepřipustně jen

odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí,) nepovažuje Nejvyšší správní soud za potřebné zmiňovat.

[15] K samotné kasační stížnosti stěžovatele žalobce poukazuje na skutečnosti, které namítal již v odvolání a poté v žalobě, především zdůrazňuje, že pokud nález lihovin po rozlomení zámku oznámil, nemůže mu být doměřena spotřební daň, nadto, nebyl-li ani prokázán jakýkoli vztah žalobce k zajištěným lihovinám; nebylo prokázáno naplnění pojmu skladování ve smyslu zákona o spotřebních daních u osoby, která nález lihovin celnímu úřadu oznámila a bez jejíhož aktivního přístupu by protiprávní jednání vůbec nebylo zjištěno, nebyl zjištěn jakýkoli kvalifikovaný vztah této osoby k lihovinám. Jednorázový postup žalobce (rozlomení zámku dne 21. 9. 2015) nelze mít za kvalifikovaný vztah k lihovinám a vylučuje detenci lihovin. Pokud by tomu tak nebylo, pak by bylo možné považovat za plátce daně všechny osoby v areálu, které se toho dne dozvěděly o existenci lihovin a nikomu to neohlásily, popř. se účastnily vylomení zámku, protože tím by při extenzivním výkladu mohlo být naplněno jejich podílnictví na skladování (detenci) těchto lihovin; tato úvaha je zcela absurdní, ostatně za podílníky nepovažuje ostatní osoby ani sám stěžovatel. Dále žalobce popisuje skutkový stav a rozvádí své úvahy o naplnění pojmu skladovatele, odkazuje přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 59/2008, dle kterého mimo jiné detentorem (tabákových výrobků) mohla být jen ta osoba, která měla přístup do stavební buňky, v níž byly tyto výrobky nalezeny, neboť jedině tak lze naplnit podmínku faktického ovládnutí věci. Žalobce rovněž poukázal na to, že stěžovatel v průběhu celého řízení netvrdil, že žalobce se měl stát plátcem daně z důvodu spoluúčasti (podílnictví). Toto podílnictví žalovaný v napadeném rozhodnutí nikterak neodůvodnil. Městský soud tedy nemohl tyto úvahy žalovaného přezkoumat, je proto třeba, aby je žalovaný nejprve rozvedl v novém rozhodnutí.

[16] Žalobce přípisem ze dne 11. 10. 2018 poukázal na to, že stěžovatel následně po rozhodnutí městského soudu změnil svůj právní názor a vydal dne 12. 9. 2018 rozhodnutí, kterým rozhodl o odvolání tak, že napadený platební výměr celního úřadu zrušil a řízení zastavil. K uvedenému se stěžovatel vyjádřil s tím, že změna právního názoru je pouze domněnkou žalobce, stěžovatel takto učinil s ohledem na závazný právní názor městského soudu, kterému vyhověl. Tvzení žalobce o pouhém formálním rozhodování odmítl s odkazem na § 124a daňového řádu. Současně vzal stěžovatel s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 8 Afs 146/2017 – 40, zpět uplatněnou námitku stran povinnosti soudu posoudit, zda žalobce svým jednáním nesplňuje znaky podílnictví ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) *in fine* zákona o spotřebních daních.

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

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem spotřební daně mimo jiné právnická nebo fyzická osoba, která skladuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování podílela. Takové osobě, aniž by jí vznikla zákonná povinnost registrace ke spotřební dani, vzniká dle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních povinnost daň přiznat a zaplatit dnem nabytí vybraných výrobků nebo

pokračování

dnem jejich prodeje nebo dnem zjištění, že plátce vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve.

[20] Blíže plátce daně z lihu vymezuje ustanovení § 66 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, podle něhož plátci daně z lihu jsou také právnické a fyzické osoby podle § 4 odst. 1 písm. f) téhož zákona, které skladují nebo uvádějí do volného oběhu líh, který je předmětem daně podle § 67 odst. 1 a 2 téhož zákona, s výjimkou lihu osvobozeného od daně podle § 71 odst. 1 písm. b) a e téhož zákona, přičemž z ustanovení § 66 zákona o spotřebních daních je zřejmé, že stačí pouhé skladování vybraných výrobků bez dalšího nakládání s nimi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1Afs 81/2009 – 68).

[21] 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 k 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 právní soud konstatuje, že tyto okolnosti však městský soud ve svém odůvodnění nikterak neposuzoval, resp. se jimi vůbec nezabýval, přičemž judikaturu, na kterou odkazoval, použil značně zjednodušujícím způsobem. Z další judikatury zdejšího soudu poté zcela vybočil.

[22] S odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 59/2008 a sp. zn. 7 Afs 69/2007 městský soud k výkladu pojmu „skladování“ správně uvedl, že v první řadě je 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, 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 vlastník skladovacích prostor.

[23] Městský soud konstatoval, že mezi stranami v projednávané věci není sporným, že žalobce k nalezeným lihovinám kvalifikovaný vztah neměl. Žalobce byl správními orgány určen skladovatelem až jako osoba, která měla nalezené lihoviny ve svém faktickém panství (detenci) poté, co se nepodařilo zajistit neoprávněné uživatele a zjistit jejich totožnost.

[24] Městský soud námitku žalobce, že dodatek k nájemní smlouvě, jehož předmětem byl nájem daných kontejnerů, byl uzavřen pouze formálně, žalobce kontejnery nikdy neužíval a nadto byl prohlášen rozsudkem Obvodního soudu pro Prahu 10 za absolutně neplatný, protože jej v postavení pronajímatele se žalobcem uzavřela osoba, která nebyla vlastníkem daných kontejnerů, neshledal důvodnou; za rozhodující soud vzal, že žalobce 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 svědčí nájemní právo a tudíž určitý právní vztah, přestože následně byla nájemní smlouva prohlášena za neplatnou. Městský soud tedy aproboval existenci faktického i právního skutkového stavu, tedy, že žalobce byl faktickým i právním detentorem; kontejnery měl pronajaty, byly mu předány k užívání a platil za jejich pronájem nájemné.

[25] Strohý závěr městského soudu v bodě 38, resp. 39 odůvodnění napadeného rozsudku nemá oporu ve spise. Ze spisového materiálu je zcela zjevné, že správní orgány přihlížely nikoli

pouze k faktu, že žalobce má kontejnery pronajaty, ale k celé řadě dalších souvisejících skutečností, zejm. se stěžovatel zabýval detailně popsáním skutkovým dějem, personálními vazbami mezi jednotlivými subjekty, výpověďmi třetích osob, apod. Stěžovatel především velmi podrobně popsal úvahy, na základě nichž dospěl k závěru, že žalobce lze považovat v intencích konstantní judikatury zdejšího soudu, na kterou na několika místech odůvodnění svého rozhodnutí podrobně odkazoval, za skladovatele. Na str. 11 – 24 napadeného rozhodnutí stěžovatel popsal celkový skutkový stav, jakož i veškeré skutečnosti v řízení zjištěné, historii pronájmu předmětných kontejnerů, personální propojení zainteresovaných subjektů pronájmu, výpovědi třetích osob, provedené důkazní prostředky, které náležitě vyhodnotil. Současně stěžovatel popsal své úvahy a posloupnosti při určení skladovatele vybraných výrobků, zdůvodnil, proč tímto skladovatelem není vlastník kontejnerů, a z jakého důvodu označil za skladovatele, tudíž plátce spotřební daně, žalobce. Stěžovatel rovněž odkázal judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vycházel (viz rozsudek sp. zn. 1 Afs 81/2009, sp. zn. 7 Afs 69/2007, sp. zn. 7 Afs 59/2008). Stěžovatel se rovněž vypořádal s návrhy žalobce na výslech svědků z okruhu Vietnamců z areálu č. 2, kteří mohli zajištěné zboží skladovat, které bez bližší identifikace žalobce navrhl, a to rovněž s odkazy na přílehlavou judikaturu (viz rozsudky sp. zn. 8 Afs 70/2007, sp. zn. 9 Afs 57/2013, 8 Afs 65/2005, 3 Afs 1/2003, etc).

[26] Z odkazované judikatury dovodil městský soud dílem pouze částečné, dílem nepřiléhavé závěry. Pokud odkazuje na rozsudek sp. zn. 9 Afs 59/2008, lze zcela stěžovateli přisvědčit v tom, že skutkově se jednalo o zcela odlišnou věc. Z citované judikatury dovodil městský soud správně posloupnost při určení osoby skladovatele, tedy nutnost existence kvalifikovaného vztahu (osoba, která výrobky fakticky uskladnila, má úmysl je uchovávat, za současného předpokladu, že výrobky fakticky ovládá; pokud zde není taková osoba, nastupuje v pořadí další, a to prostý detentor, tedy osoba, která fakticky neuskadnila, nemusela o nich nutně vědět, nicméně uskladněné výrobky fakticky ovládala). Městský soud, přestože neakceptoval žalobcem namítanou následnou neplatnost uzavřené nájemní smlouvy, tedy vzal za nesporné, že žalobce byl právoplatným nájemcem, dospěl bez dalšího k jednoduchému závěru, o tom, že žalobce nemohl uskladněné výrobek fakticky ovládat, neboť dle jeho tvrzení neměl od kontejnerů klíče, tyto byly opatřeny cizími zámky, které musely být násilně překonány, přičemž tato překážka byla odstraněna pouze jedenkrát, a to za účelem vyklizení kontejnerů.

[27] Závěr, k němuž městský soud dospěl, Nejvyšší správní soud nemůže akceptovat. Nedomnívá se na rozdíl od městského soudu, že žalobce nemohl obsah kontejnerů fakticky ovládat. Překážka vstupu do nich totiž nebyla faktickou překážkou ale toliko překážkou mechanickou, jejímuž odstranění žalobci, 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. 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 irrelevantní.

[28] Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Afs 81/2009, ze dne 20. 8. 2009 k námitce stěžovatelky, že jí nebyla prokázána „vědomá dispozice“ s vybranými výrobky, konstatoval, že zákon o spotřební dani je konstruován tak, že vědomá či nevědomá dispozice není pro vznik daňové povinnosti skladováním vybraných výrobků právně relevantní. V uvedeném rozsudku soud mimo jiné uvedl: *„Pobnutky, popřípadě vědomost o tom, jaké vybrané výrobky uskladnila, jsou již nerozhodné, neboť postavení toho, kdo vybrané výrobky skladuje, jako plátce daně, stanoví zákon zcela striktně, bez jakýchkoli výjimek, bez jakéhokoli prostoru pro správní uvážení celních orgánů, tzn. i bez jakéhokoli prostoru pro zohlednění žalobcem namítaných skutkových okolností případu.“* Rovněž v rozsudku

pokračování

sp. zn. 7 Afs 69/2007, ze dne 26. 2. 2009 zdejší soud konstatoval: „*Argumentace stěžovatele založená na tvrzení, že o existenci předmětných libových zásob neměl povědomost tak z hlediska (ne)naplnění podmínky skladování nemůže obstát.*“. Obdobně lze odkázat na rozsudek sp. zn. 10 Afs 8/2015, ze dne 28. 5. 2015, v němž soud uvádí: „*Krajský soud tedy správně konstatoval, že při určování plátce daně se postupně obrací na osoby, u nichž je detence nejvíce pravděpodobná – tedy od vlastníka prostor, ve kterých jsou tabákové výrobky skladovány, přes nájemce atd. V této pomyslné řadě krajský soud shledal klíčovým článkem právě stěžovatele jako nájemce oněch prostor. Stěžovatel na dané prostory uzavřel řádnou nájemní smlouvu, k objektu měl klíče, atp. To vše více než dostatečně prokazuje faktický (nejbližší) vztah stěžovatele k tabákovým výrobkům a jeho faktické panství nad tabákovými výrobky. Naproti tomu stojí stěžovatelovy ničím nepodložené tvrzení, že zboží patří „Vietnamci jménem Daniel“, s nímž má pro účely skladování v kontrolovaných nebytových prostorech uzavřenou nepsanou podnájemní smlouvu, o němž však ví jen to, že je asi z Prahy (na registrační značce jeho vozidla prý bylo písmeno „A“). Byť v popisovaném případě měl stěžovatel od daného objektu klíče, nedomnívá se Nejvyšší správní soud, že to činí případ stěžovatele ve věci nyní projednávané odlišným, neboť, jak je výše uvedeno, stěžovateli nic nebránilo svůj předmět nájmu opatřit zámekem, tedy i disponovat klíči. Zmínit lze rovněž rozsudek zdejšího soudu sp. zn. 5 Afs 35/2008, ze dne 27. 6. 2008: „*Příslušný subjekt se tedy v takovém případě stane plátcem daně bez dalších podmínek, tedy pouze na základě toho, že, byť jednorázově, vybrané zboží dopravuje či skladuje a neprokáže jejich zdanění.*“*

[29] Nejvyšší správní soud uzavírá, že závěr, k němuž městský soud dospěl, nemá oporu ve spise. Nejvyšší správní soud se nedomnívá, že k závěru, že žalobci svědčilo postavení skladovatele a tudíž se stal plátcem spotřební daně, učinil stěžovatel v rozporu se zákonem a konstantní judikaturou, z níž stěžovatel vycházel a rovněž na ni odkazoval ve vyjádření k žalobě. Stěžovatel k tomuto závěru rovněž nedospěl pouze na základě prosté existence nájemního vztahu bez dalšího. Napadený rozsudek je rovněž v určitém vnitřním napětí či rozporu; na jednu stranu soud tvrdí, že stěžovatel vycházel pouze z existence nájemního vztahu, na stranu druhou jako nedůvodné shledal veškeré námitky žalobce týkající se celého průběhu dokazování, jinými slovy aproboval, že správní orgány zjišťovaly ostatní relevantní skutečnosti, které náležitě hodnotily a které stěžovatel vzal za základ svého rozhodnutí. Pokud městský soud označil za faktickou překážku, kterou vzal ve věci za rozhodnou to, že žalobce neměl faktický přístup k předmětu vlastního nájmu z důvodu, že nedisponoval klíči, Nejvyšší správní soud tuto konstrukci musí odmítnout.

[30] Nejvyšší správní soud neshledal však důvodnou námitku stěžovatele stran pochybení městského soudu, pokud rozhodl bez jednání. Nejvyšší správní soud ze soudního spisu ověřil, že stěžovateli bylo řádně doručeno spolu s žalobou k vyjádření rovněž poučení soudu o možnosti rozhodnout bez jednání v souladu s § 51 s. ř. s. Současně byl stěžovatel srozuměn s tím, že pokud požaduje, aby bylo nařízeno jednání, má tuto skutečnost soudu sdělit ve stanovené lhůtě. V reakci na tuto výzvu stěžovatel do datové schránky městského soudu dne 13. 11. 2017 zaslal pouze vyjádření k žalobě a předložil správní spis. Požadavek na ústní jednání neuplatnil. Stěžovatelem odkazované případy rozhodování bez jednání dle § 76 s. ř. s. jsou v projednávané věci nepřípadné; resp. toto ustanovení si stěžovatel vykládá nesprávně. Komentované ustanovení navazuje na § 51 odst. 2 s. ř. s. tím, že určuje případy, kdy může krajský soud věcně rozhodnout, aniž by nařizoval jednání. Jsou-li naplněny důvody popsané v § 76 odstavcích 1 nebo 2 s. ř. s. , nemusí soudy reflektovat žádosti účastníků řízení o konání jednání, ani účastníky vyzývat podle § 51 odst. 1 s. ř. s. , neboť oprávnění soudu rozhodnout bez jednání je dáno přímo zákonem. Není-li naplněn některý z těchto důvodů, může soud rozhodnout o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu bez jednání jen při splnění podmínek § 51 s. ř. s. Městský soud postupoval v projednávané věci zcela v souladu se zákonem. Pokud hodlal stěžovatel v reakci na žalobní námitky soudu cokoli vysvětlit, uplatnit argumentaci či navrhnout důkazy, nic mu nebránilo vyjádřit nesouhlas s postupem dle § 51 s. ř. s. a požadovat nařízení jednání.

[31] Nejvyšší správní soud shledal kasační rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Městský soud učinil závěr o tom, že žalobci nesvědčilo postavení skladovatele, aniž by se řádně zabýval veškerými skutečnostmi, které z napadeného rozhodnutí žalovaného vyplývaly; své závěry rovněž učinil v rozporu s konstantní judikaturou zdejšího soudu, na kterou stěžovatel odkazoval jak v napadeném rozhodnutí, tak ve vyjádření k žalobě, aniž by přitom odůvodnil, proč z této judikatury vybočil a na základě čeho dospěl k jinému závěru, než zdejší soud v rozsudcích příkladmo uvedených v bodě [28] výše.

[32] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek městského soudu v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrací k dalšímu řízení. V něm je městský soud vázán právním názorem výše uvedeným. V novém rozsudku rozhodne městský soud rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 18. října 2019

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu