



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobce: **S. B.**,
bytem X,
zastoupený advokátem JUDr. Zdeňkem Weigem,
sídlem Nad Zátíším 586/22, Praha 4,

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**,
sídlem Budějovická 7, Praha 4,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 5. 2018, č. j. 12065-14/2018-900000-311,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou u Krajského soudu v Praze dne 9. 7. 2018, domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 5. 2018, č. j. 12065-14/2018-900000-311 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný k odvolání žalobce změnil rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 27. 7. 2017, č. j. 148022/2017-610000-30 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), o vyměření daně z tabákových výrobků ve výši 298 595 Kč za zdaňovací

období leden 2016, tak, že žalobci vyměřil spotřební daň z tabákových výrobků, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit ke dni 26. 1. 2016, ve výši 289 963 Kč.

2. Žalobce nesouhlasí s vypořádáním odvolací námitky spočívající v tom, že mu skladováním předmětného tabáku nemohla vzniknout povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň z tabáku, neboť předmětný tabák nevyráběl. Žalobce v odvolání uvedl, že podle § 9 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 382/2015 Sb. účinném do 30. 6. 2016 (dále jen „zákon o spotřebních daních“), povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky. Podle § 3 písm. k) bodu 2 zákona o spotřebních daních se uvedením do volného daňového oběhu rozumí každá i protiprávní výroba vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně, přičemž výrobou se rozumí proces, při kterém vybraný výrobek vznikne nebo z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně. Vznikla-li osobě, která předmětný tabák vyrobila, povinnost daň přiznat a zaplatit okamžikem výroby tabáku, který logicky musel předcházet okamžiku uskladnění, nemůže již povinnost daň přiznat znovu vzniknout v dalších případech. Žalobce nesouhlasí s žalovaným, že z obsahu spisového materiálu není zřejmé, kdo předmětné tabákové výrobky vyrobil. Namítá, že žalovaný pomíjí, že žalobce v odvolání označil usnesení Policie České republiky ze dne 18. 4. 2017, č. j. KRPU-26867-136/TČ-2017-040781-71, v němž jsou jednoznačně uvedeny osoby, které předmětný tabák vyráběly.
3. Žalobce dále vytýká žalovanému, že považuje žalobce za skladovatele tabáku pouze na základě skutečnosti, že je vlastníkem nemovitosti, v níž byl tabák skladován. Žalobce namítá, že pronajal předmětnou nemovitost Vietnamci, kterého znal z dřívějšíka pod jménem D. a s tabákem nikterak nenakládal, neměl jej v detenci, nevykonával nad tabákem faktické panství a ani s ním nenakládal jako s cizím.
4. Žalobce nesouhlasí také se způsobem, jímž se žalovaný vypořádal s odvolací námitkou, že vzorky tabáku nebyly k analýze odebrány za jeho přítomnosti, že žalobce nebyl ani informován o tom, že by vzorky být odebrány měly, a že celní úřad při odběru vzorků postupoval v rozporu se služebním předpisem o postupu orgánů celní správy při odběru vzorků a manipulaci s nimi za účelem jejich zkoumání a analýzy, ačkoli z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pro správní orgán je postup dle interního předpisu právně závazný. Nesouhlasí s odůvodněním, že celní úřad byl v tomto případě v postavení policejního orgánu v rámci trestního řízení a že žalobce měl povinnost vydat vzorky dle ustanovení § 78 odst. 1 trestního řádu. Namítá, že postup celního orgánu nelze podřadit pod žádnou z výjimek uvedenou v článku 1 odst. 2 interního předpisu. Dále namítá, že z povinnosti vydat věc v rámci trestního řízení zakotvené v ustanovení § 78 odst. 1 zákona č. 141/1961, o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“), nelze dovozovat právo odebírat vzorky. Z ustanovení § 1 odst. 2 a § 8 odst. 2 písm. b) zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, vyplývá, že celní úřad zůstává orgánem celní správy, i když je v postavení policejního orgánu dle § 12 trestního řádu.
5. V závěru žalobce namítá, že žalovaný neprovedl žalobcem navržený důkaz o tom, že lze předmětný tabák kouřit, zkouškou kouřením provedenou za přítomnosti žalobce ze vzorků odebraných za jeho přítomnosti jako důkaz ohledáním dle § 93 odst. 1 daňového řádu, při němž bude zjišťováno, zda konečný spotřebitel je schopen naplnit cigaretovou dutinku tabákovým výrobkem bez náročnější manipulace, zapálit ho a vdechovat

vznikající kouř a zda výrobek plynule doutná i při přerušení tahu. Poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 2. 2015, č. j. 15 Af 78/2011-57, v němž soud sice konstatoval, že provádí-li zkoušku kouření tabáku celně technická laboratoř, nejedná se o důkaz ohledáním a účastník daňového řízení nemá právo být této zkoušce přítomen, současně však uvedl, že nesouhlasí-li účastník daňového řízení se závěry uvedenými v protokolu o zkoušce vyhotoveném celně technickou laboratoří, může navrhnout jiné důkazy, včetně důkazu zkouškou kouření tabáku. V takovém případě by zkoušku prováděl přímo celní orgán jako důkaz ohledáním a v přítomnosti účastníka řízení.

6. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě poukazuje na to, že, žaloba v převážné části kopíruje odvolací námitky, které byly vypořádány v napadeném rozhodnutí, na něž odkazuje. K námitce žalobce, že mu v daném případě nevznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň z titulu skladování předmětných tabákových výrobků, uvádí, že není pravdou, že žalobce v odvolacím řízení odkázal na usnesení Policie České republiky ze dne 18. 4. 2017, č. j. KRPU-26867-136/TČ-2017-040781. Žalobce odkázal pouze na usnesení Policie České republiky č. j. KRPU-26867-208/TČ-2017-040781-71, a to za účelem prokázání nesprávně zjištěné hmotnosti předmětných tabákových výrobků. Namítané usnesení není obsahem daňového spisu a žalovaný neměl možnost se s ním seznámit. Pokud usnesení skutečně obsahuje to, co uvádí žalobce, pak je v něm též výslovně uvedeno, že předmětné tabákové výrobky byly žalobcem uváděny do volného daňového oběhu ve smyslu ustanovení § 3 písm. k) bod 2 a 4 zákona o spotřebních daních, aniž by podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních prokázal, že se jedná o výrobky pro osobní spotřebu, nebo že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo jejich nabytí oprávněně bez daně, čímž podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit u místně příslušného správce daně. Z usnesení na druhou stranu není zřejmé, kým byly předmětné tabákové výrobky vyrobeny. Navíc se jedná pouze o usnesení o zahájení trestního stíhání, které nebylo dosud pravomocně skončeno.
7. Žalovaný ve svém vyjádření dále zdůrazňuje, že žalobce nepopírá, že předmětné tabákové výrobky skladoval, což je doloženo protokolem o domovní prohlídce ve spojení s úředními záznamy o podaném vysvětlení žalobce a jeho manželky v trestním řízení, v němž žalobce uvedl, že výrobky byly uskladněny s jeho výslovným souhlasem a za úplatu na základě ústní dohody s osobou jménem D., kterého žalobce blíže nezná. Tvrzení žalobce o tom, že Vietnamci jménem D. ústní smlouvou pronajal nemovitost, považuje žalovaný za ryze účelové. Poukazuje na to, že nekoresponduje s výše uvedeným vyjádřením žalovaného v trestním řízení, a navíc se poprvé objevuje až v podané žalobě. V daňovém řízení žalobce tento argument nevznosl. Ohledně výkladu pojmu „skladování“ žalovaný odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85, v němž se uvádí, že pojem skladování by měl být vykládán spíše ve smyslu detence, a dále na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010-71, dle něž je detentorem osoba, která vykonává faktické panství nad věcí, avšak nakládá s věcí jako s cizí. V dané věci přitom nebyla jiná osoba, která by jako skladovatel měla k předmětným výrobkům kvalifikovanější vztah než právě žalobce. Dle žalovaného je logické, že každému skladování tabákových výrobků musí předcházet jejich výroba, nicméně ani případná znalost osoby výrobce neznemožňuje vyměřit spotřební daň skladovateli tabákových výrobků za předpokladu, že daň již předtím nebyla vyměřena výrobcí.

8. K námitkám žalobce ohledně postavení celního úřadu při provádění domovní prohlídky a jeho oprávnění odebrat v jejím průběhu vzorky odkázal žalovaný na odůvodnění svého rozhodnutí.
9. Žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí též ohledně požadavku žalobce na opětovné provedení nakuřovací zkoušky za jeho přítomnosti. Doplnil přitom, že k opakování zkoušky není žádný důvod, jestliže žalobce navíc ani netvrdí, že by se předmětné tabákové výrobky nedaly kouřit nebo že by celně technická laboratoř při zkoušce pochybila. Dle žalovaného jde jen o účelovou snahu žalobce nalézt procesní pochybení v postupu celního úřadu nebo žalovaného.
10. V replice na vyjádření žalovaného k žalobě žalobce uvedl, že není pravdou, že v odvolacím řízení odkázal pouze na usnesení Policie České republiky č. j. KRPU-26867-208/TC-2017-040781-71 a cituje výňatek z odvolání proti rozhodnutí celního úřadu, v němž je citováno usnesení Policie České republiky č. j. KRPU-26867-136/TC-2017-040781. Žalobce opakuje, že na základě citovaného usnesení Policie České republiky bylo v odvolacím řízení známo, kdo byl výrobcem předmětných tabákových výrobků, povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň vznikla těmto výrobcům, a nemohla pak vzniknout též žalobci.
11. Soud po zjištění, že žaloba je včasná, podaná oprávněnou osobou a jsou splněny i další podmínky jejího věcného projednání napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů přezkoumal vycházející ze skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadených rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).
12. Soud o věci rozhodl bez jednání, neboť účastníci na výzvu soudu nesdělili, že by s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasili, a má se tedy za to, že s tímto postupem souhlasí (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
13. Podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních plátcem je právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela. Takové osobě vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje nebo dnem zjištění, že vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve [§ 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních].
14. K podmínkám, za jejichž existence lze placení spotřební daně konkrétní osobě uložit, se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009-68, v němž konstatoval: „*Podstatou či principem spotřební daně, je zatížení vybraných výrobků touto daní, a to z důvodu nepřímé regulace jejich spotřeby. Vybranými výrobky jsou výrobky alkoholické (líh, víno, pivo), tabákové a dále minerální oleje. Jiné, než nyní vyjmenované výrobky nelze této dani podrobit; zákon pro ně zavedl shrnující výraz ‚vybrané výrobky‘. Spotřební daně jsou daněmi nepřímými a daňovými poplatníky jsou všichni ti, kteří výrobky zatížené touto daní, nakupují. Podstatné však je, že osoby, které daň do státního rozpočtu odvádějí, a to pod svojí majetkovou odpovědností jsou plátcí této daně. Je to tedy obdobná platební povinnost, jaká existuje pro plátce daně z příjmů ze závislé činnosti, který je povinen srazit a odvést daň z příjmů ze závislé činnosti za příjemce těchto příjmů. Spotřební daně jsou odváděny jednorázově a daň je stanovena částkou za jednotku množství jednotlivých výrobků. [...] Kdo*

konkrétně je pak plátcem spotřební daně, normuje, jak uvedeno shora, § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních; je to mj. osoba, která skladuje ve větším množství vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. Z výše uvedeného tedy plyne, že osoba, která skladuje ve větším množství vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně, se stává plátcem spotřební daně ex lege (a to bez povinnosti registrace).“

15. Zákon o spotřebních daních v ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) jasně formuluje podmínky, za kterých se osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, stává plátcem daně. Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu zastává právní názor, že tato osoba se stane plátcem spotřební daně, neprokáže-li, že přepravované či skladované výrobky jsou zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně, bez dalších podmínek, pouze na základě toho, že vybrané zboží dopravuje či skladuje a neprokáže jejich zdanění (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008-53, ze dne 19. 3. 2008, č. j. 9 Afs 137/2007-59, a ze dne 27. 6. 2008, č. j. 1 Afs 94/2009-56). Tomu plně odpovídá též znění ustanovení § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních.
16. Z výše uvedeného vyplývá, že osoba, která skladuje vybrané výrobky a neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, ani neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně, se stane plátcem spotřební daně bez dalšího a vzniká jí povinnost daň přiznat a zaplatit. Tato povinnost vzniká bez ohledu na to, zda tu dříve byla jiná osoba, které taková povinnost vznikla (např. osoba, která výrobou uváděla výrobky do volného daňového oběhu), pokud výrobky zdaněny nebyly. To plně odpovídá textu zákona i jeho účelu, jímž je zajistit, aby spotřební daň z vybraných výrobků byla odvedena. Je na osobách, jež vybrané výrobky skladují či přepravují, aby si ověřily, zda jde o výrobky zdaněné. Prokáží-li, že vybrané výrobky byly zdaněny, povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň jim nevznikne, v opačném případě se stávají dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních jejími plátcí, přičemž solidárně za daň odpovídají též další osoby, které se na skladování (přepravě) podílely. Vzhledem k tomu, že daň nebyla ke dni vydání napadeného rozhodnutí zaplacená ani přiznána, nic nebránilo žalovanému, aby daň vyměřil žalobci, který vybrané výrobky skladoval. Okolnost, že jsou v usnesení o zahájení trestního stíhání uvedeny osoby, které se měly podílet na jeho výrobě, není z hlediska odpovědnosti žalobce významná. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, že ani případná znalost osoby výrobce nevylučuje odpovědnost skladovatele. Soud nadto poznamenává, že odvolání žalobce proti rozhodnutí celního úřadu datované dnem 28. 8. 2017 ani jeho stanovisko ze dne 28. 2. 2018 učiněné na výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, která jsou součástí správního spisu, citaci usnesení č. j. KRPÚ-26867-136/TČ-2017-040781 uvedenou v replice k vyjádření žalovaného ani odkaz na toto usnesení neobsahují, přičemž žalobce svá tvrzení o opaku nikterak nedokládá. Nebylo proto ani povinností žalovaného se v odůvodnění napadeného rozhodnutí konkrétním obsahem tohoto usnesení zabývat. Námitka žalobce tedy není důvodná.
17. Žalobci též nelze přisvědčit, že by byl závěr o skladování tabákových výrobků založen pouze na vlastnickém právu žalobce k nemovitosti, v níž byl předmětný tabák skladován. Ačkoli žalovaný konstatoval, že už samotná skutečnost, že je žalobce vlastníkem nemovitosti, v níž byly tabákové výrobky skladovány, postačuje k určení žalobce jako plátce, z kontextu napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný svůj závěr pouze na této

skutečnosti nezaložil. Žalovaný přiléhavě citoval judikaturu Nejvyššího správního soudu k výkladu pojmu „skladování“, na jejímž základě konstatoval, že podstatné pro naplnění tohoto pojmu je faktické ovládání věci. Zdůraznil, že žalobce nezpochybňoval, že by předmětné tabákové výrobky, které nebyly značeny platnou tabákovou nálepkou, ve svém rodinném domě skladoval. Tyto skutečnosti měl žalovaný za prokázané protokolem o domovní prohlídce sp. zn. S-6107/TS-13/2014, která byla provedena dne 26. 1. 2016 Celním úřadem pro Středočeský kraj v postavení policejního orgánu na základě příkazu Obvodního soudu pro Prahu 1 ze dne 15. 1. 2016, sp. zn. 43 Nt 1005/2016, v rodinném domě na adrese X, a přilehlých stavbách k němu náležejících, včetně pořízené fotodokumentace. Nadto žalovaný poukázal též na úřední záznamy o podaném vysvětlení žalobce a jeho manželky v trestním řízení vedeném pod sp. zn. S-6107/TS-13/2014, založené v daňovém spise, na které byl žalobce upozorněn ve výzvě žalovaného č. j. 12065-2/2018-900000-304, z nichž vyplývá, že tabák byl u žalobce uskladněn s jeho souhlasem za úplatu na základě ústní dohody s osobou jménem D., kterou žalobce blíže nezná, jeho manželka věděla o uskladnění zboží v rodinném domě, nevěděla, o jaké zboží se jedná, žalobce jí řekl, ať se na to raději neptá. Z výše uvedeného je patrné, že žalovaný vycházel primárně z protokolu o domovní prohlídce provedené v rodinném domě žalobce včetně fotografií, přihlížeje též k podaným vysvětlením.

18. Výkladem pojmu „skladování“, který není v zákoně o spotřebních daních definován, se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85, v němž vyložil, že *„vlastníka nemovitosti, v níž je uskladněno jisté zboží, nelze a priori považovat za skladovatele těchto věcí. Uskladování je totiž nutno předpokládat jistý kvalifikovaný vztah k uskladněnému zboží. Atributem skladování bude přinejmenším vědomost o zboží a úmysl je uchovávat a zajistit před znehodnocením, odcizením apod. [...] Nejvyšší správní soud si je nicméně vědom praktických potíží, které by s dokazováním shora popsaných skutečností byly spojeny a které by mohly, dle jeho názoru, vést často i ke zmaření účelu celého řízení. Shora popsaný výklad proto konfrontoval i s výkladem teleologickým. [...] Z tohoto pohledu je závěr plynoucí z jazykového výkladu zcela neudržitelný a pojem skladování by měl být vykládán spíše ve smyslu detence.“* Uzavřel, že *„[p]ro závěr, že konkrétní osoba (ve větším množství) 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 účastníka řízení vedených ve smyslu § 42 odst. 2, 11 a 12 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, tak může být považován i ten, kdo má tyto výrobky pouze v detenci, není-li zjištěna osoba, která by je skladovala kvalifikovaným způsobem.“* Ačkoliv se výklad pojmu „skladovat“ vztahoval k § 42 zákona o spotřebních daních (k zajištění vybraných výrobků), je nutné jej shodně interpretovat pro účel celého zákona, tedy i pro určení plátce této daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009-68).
19. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že v projednávané věci lze učinit závěr o skladování tabákových výrobků žalobcem na základě protokolu o domovní prohlídce (včetně připojené fotodokumentace). Z protokolu o domovní prohlídce provedené v obydlí žalobce v rodinném domě v jeho vlastnictví na adrese X, v němž žalobce domovní prohlídku umožnil a účastnil se jí (v průběhu domovní prohlídky odjel, dále se jí účastnila jeho manželka E. B. jako člen domácnosti), a fotografií z domovní prohlídky je zřejmé, že místnost, v níž byl tabák nalezen, se nacházela u žalobce doma, uvnitř žalobcova rodinného domu za domovními dveřmi v přízemí, tedy v prostorách pod kontrolou žalobce (žalobce v nemovitosti domovní prohlídku umožnil, přičemž místnost v přízemí,

v níž se předmětné tabákové výrobky nacházely, byla zjevně běžně užívaná). Nejde o místnost, do níž by měly volný nekontrolovaný přístup třetí osoby. Žalobce měl tabák ve své detenci, která představuje faktickou moc nad věcí, měl tedy vlastní subjektivní vztah k předmětným výrobkům, a tudíž na něj lze nahlížet jako na skladovatele vybraných výrobků ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Soud též souhlasí s žalovaným, že závěr o skladování podporují rovněž vysvětlení podaná podle § 158 odst. 6 trestního řádu žalobcem a jeho manželkou dne 16. 2. 2016. V rámci vysvětlení žalobce uvedl, že si u něj doma zboží uložil Vietnamec, který se mu představil jako D. a s nímž se ústně dohodl na tom, že žalobci zaplatí za uskladnění zboží 500 Kč za jeden pytel s tím, že k platbě za uskladnění dojde po vyzvednutí zboží. E. B. v rámci vysvětlení uvedla, že věděla o tom, že jsou v domě uskladněny pytle se zbožím. Žalobce jí řekl, že doma v rodinném domě bude uskladněno nějaké zboží. Když se ptala, o jaké zboží jde, odpověděl, že jí o tom nebude raději nic povídat. Tato vysvětlení potvrzují, že žalobce předmětné tabákové výrobky, které měl u sebe doma ve své fyzické moci, skladoval, přičemž zmíněná ústní dohoda, kterou se žalobce zavázal pro ukladatele zboží uskladnit a ukladatel se zavázal zaplatit úplatu (skladné) by naplnila podstatné znaky smluvního typu smlouvy o skladování ve smyslu § 2415 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, podle něhož se smlouvou o skladování skladovatel zavazuje převzít věc tak, aby ji uložil a opatroval, a ukladatel se zavazuje zaplatit mu za to skladné. Soud připomíná, že otázka, kdo byl vlastníkem vybraných výrobků, není pro závěr o skladování a vznik povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň významná. Pro naplnění podmínek ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních není rozhodná ani vědomost žalobce o povaze skladovaných výrobků (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2008, č. j. 1 Afs 94/2009-56). Nelze přehlédnout, že žalobce závěr o tom, že domovní prohlídkou bylo dokumentováno, že skladoval tabákové výrobky na uvedené adrese, v odvolání nikterak nezpochyboval, ačkoli prvostupňové rozhodnutí z tohoto závěru vycházelo, a v daňovém řízení nepředložil žádná tvrzení a neoznačil důkazy, které by mohly závěr o skladování vyvrátit (respektive které by dokládaly, že osobou s kvalifikovaným vztahem k těmto výrobkům byla jiná osoba), ačkoli byl o právu navrhnout provedení dalších důkazních prostředků před vydáním napadeného rozhodnutí poučen. Žalobce se nikterak nevyjádřil ani k podaným vysvětlením, ačkoli byl ve výzvě žalovaného ze dne 20. 2. 2018 seznámen s tím, že tyto podklady jsou součástí správního spisu a byl upozorněn na jejich obsah. Pouze na okraj soud upozorňuje, že k dovození odpovědnosti by postačoval ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem i jen podíl žalobce na skladování. S ohledem na výše uvedené má soud za to, že závěr žalovaného, že žalobce skladoval předmětné tabákové výrobky, byl žalovaným dostatečně odůvodněn, a to nikoli pouze vlastnickým právem žalobce k nemovitosti, v níž byly tabákové výrobky uloženy. Bylo tedy na žalobci, aby prokázal, že vybrané výrobky, které skladoval, byly řádně zdaněny spotřební daní, popřípadě že je nabyt oprávněně bez daně. Žalobce své důkazní břemeno neunesl, a je tedy plátcem daně ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

20. Žalobní tvrzení o tom, že žalobce předmětnou nemovitost „pronajal“ Vietnamci, kterého znal z dřívějšíka pod jménem D., nemůže vést k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí, respektive k závěru, že žalobce neměl zboží ve své detenci, neboť je třeba konstatovat, že žalobce toto tvrzení, které uplatnil poprvé až v podané žalobě, nikterak blíže po skutkové stránce nerozvádí, netvrdí konkrétní obsah ujednání a okolnosti tvrzeného pronájmu, a ke svému tvrzení neoznačuje žádné důkazy. Žalobce se též nikterak nevymezuje k podkladům, na nichž žalovaný založil své odůvodnění, tedy protokolu o

domovní prohlídce provedené v obydlí žalobce, která svědčí o tom, že rodinný dům v rozhodné době užíval žalobce, který měl nad nemovitostí plnou kontrolu, nikoli třetí osoba, a zjištěním učiněným na základě podaných vysvětlení, dle kterých si měl Vietnamec jménem D. u žalobce uskladnit za úplaty zboží, která závěr o skladování rovněž potvrzují. Soud dále konstatuje, že faktické panství nad zbožím nevyžaduje, aby žalobce se zbožím nakládal. Pro závěr o detenci postačí, měl-li žalobce zboží pod svou faktickou kontrolou. Námitka žalobce není důvodná.

21. K námitce žalobce týkající se odběru vzorků soud konstatuje, že žalovaný se s odvolacími námitkami žalobce podrobně vypořádal. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že odběr vzorků byl proveden v rámci trestního řízení pověřeným celním orgánem jako policejním orgánem dle trestního řádu. K vydání, respektive odnětí tabáku jako věci důležité pro trestní řízení, došlo při domovní prohlídce provedené dne 26. 1. 2016 jako neodkladný a neopakovatelný úkon dle § 158 odst. 3 písm. i) trestního řádu na základě příkazu k domovní prohlídce, který byl žalobci doručen, a jejímž provedením měly být získány věci důležité pro trestní řízení. Žalobce byl poučen o povinnosti vydat věc důležitou pro trestní řízení. Soud připomíná, že v případě odnětí věci při domovní prohlídce není třeba zvláštního příkazu, neboť výzva k vydání takové věci a příkaz k jejímu odnětí jsou již zahrnuty v příkazu k domovní prohlídce, jehož důvodem je právě i vydání, respektive odnětí věci důležité pro trestní řízení. Žalobce byl poučen též o právu účasti na domovní prohlídce, jakož i o právu účasti člena domácnosti na domovní prohlídce. Bylo tedy na něm, zda a jakým způsobem svého práva využije. V konkrétním případě žalobce v průběhu domovní prohlídky odjel, dále se však účastnila domovní prohlídky jeho manželka jako člen domácnosti, která protokol o domovní prohlídce podepsala. Povinnost vydat věc důležitou pro trestní řízení a oprávnění provést domovní prohlídku a věc důležitou pro trestní řízení odejmout v sobě zahrnuje právo v souladu s účelem, pro který byla věc zajištěna, tedy k objasnění a prověření skutečností důvodně nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin, odebrat přiměřené vzorky za účelem vyžádání odborného vyjádření dle ustanovení § 158 odst. 3 písm. b) trestního řádu. Vydání (odnětí) předmětných igelitových sáčků s tabákem, jakož i vyžádání odborného vyjádření, k němuž bylo jako vzorek odebráno celkem devět igelitových sáčků s tabákem zajištěným při domovní prohlídce, bylo tedy provedeno v souladu s trestním řádem. Jelikož igelitové sáčky s tabákem, které byly jako vzorky předloženy Celně technické laboratoři k analýze a vypracování odborného vyjádření, byly zajištěny jako stopy v trestním řízení při domovní prohlídce, postup stanovený ve služebním předpise č. 3/2011, na nějž poukazuje žalobce, se na tyto úkony pověřeného celního úřadu nevztahoval (viz čl. 1 odst. 2 tohoto předpisu).
22. Soud nadto připomíná, že i v případech, v nichž vnitřní předpis účast daňového subjektu u odběru vzorků vyžadoval, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*ne každé procesní pochybení správního orgánu má vliv na zákonnost správního rozhodnutí. Dle ustálené judikatury zdejšího soudu samotná neúčast daňového subjektu (zde stěžovatele) při odběru vzorků nemusí mít vliv na zákonnost rozhodnutí, to za podmínky, že nejsou žádným způsobem vzorky znehodnoceny, či změněny jeho rozhodné vlastnosti (k tomu v detailech rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2010, č. j. 9 AfS 78/2009-59, věc Mr. Tobacco).*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2015, č. j. 10 AfS 8/2015-42). V projednávané věci je třeba zdůraznit, že žalobce neupřesnil, jakým konkrétním způsobem měl postup odporovat vnitřnímu předpisu a jakým způsobem měl být dotčen na svých právech. Z odkazu na odvolací námitky je patrné, že žalobce namítal, že vzorky pro provedení zkoušky Celní technickou laboratoří měly být odebrány v jeho přítomnosti. Nepolemizoval však se závěry

napadeného rozhodnutí ohledně identity předmětných vzorků. Jak bylo výše uvedeno, celní orgán v postavení policejního orgánu postupoval v souladu s trestním řádem, žalobce měl právo se domovní prohlídky, při níž došlo k odnětí tabáku včetně igelitových sáčků s tabákem, který byl podroben analýze v rámci vyžádaného odborného vyjádření, účastnit, přičemž v daném případě nevzniká rozumná pochybnost o totožnosti analyzovaných vzorků, s níž se žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal (včetně uvedení příjmení manželky žalobce v označení vzorků), ani opodstatněná pochybnost, že by s tabákem, který byl podroben zkoušce Celně technickou laboratoří, bylo nezákonně manipulováno způsobem, který mohl ovlivnit výsledek zkoušky. Z popisu zajištěných stop v protokolu o domovní prohlídce provedené u žalobce dne 26. 1. 2016 a jejich fotodokumentace plyne, že u žalobce bylo zajištěno celkem 1 398 igelitových sáčků s obsahem tabáku o hmotnosti cca 100 g, přičemž z žádosti o odborné vyjádření ze dne 2. 2. 2016, protokolu o zkoušce ze dne 22. 3. 2016 a protokolu o místním šetření ze dne 27. 3. 2018 plyne, že ze stop zajištěných na adrese X popsanych v protokolu byl podroben zkoušce obsah devíti igelitových sáčků o hmotnosti cca 100 g. Dle výsledku zkoušky zaznamenaného v protokolu a odborného vyjádření vyplývá, že všechny vzorky jsou tabákovým odpadem, který lze kouřit po naplnění do tabákové dutinky. Veškerý tabák zajištěný v rámci trestního řízení na adrese X, je uveden v protokolu o domovní prohlídce ze dne 26. 1. 2016. Jiný tabák při provádění domovní prohlídky na této adrese zajištěn nebyl, což kromě protokolu o domovní prohlídce potvrzuje též odpověď na žádost o poskytnutí informací ze dne 8. 3. 2018. Samotná neúčast žalobce při výběru konkrétních sáčků předložených k analýze nemohla mít vliv na závěr o tom, že tabák zajištěný u žalobce je tabákem ke kouření, a tedy předmětem daně z tabákových výrobků. Žalobce nenamítal, že by se jednalo o nedostatečný vzorek zajištěného tabáku. Námitka tedy není důvodná.

23. K námitce, že žalovaný neprovedl navrhovanou zkoušku kouřením za jeho přítomnosti jako důkaz ohledáním dle § 93 odst. 1 daňového řádu, soud konstatuje, že žalobce se vypořádal s odvolacími námitkami týkajícími se nepřítomnosti žalobce u odběru vzorků, jakož i s námitkami spočívajícími v tom, že nakuřovací zkoušku nelze podřadit pod laboratorní zkoumání a analýzu tabáku, kterou by byla oprávněna provádět Celní technická laboratoř, a že se naopak jedná o důkaz ohledáním, jehož měl být žalobce přítomen, na jejichž základě žalobce požadoval, aby byly odebrány nové vzorky za jeho přítomnosti a z nich provedena Celní technickou laboratoří nová analýza s tím, že bude-li prováděna zkouška kouřením, byla provedena za jeho přítomnosti. Žalovaný vysvětlil, z jakého důvodu důvody pro opakování zkoušky neshledal. Uvedl, že závěry žalobcem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2010, č. j. 1 Afs 71/2009-113, se týkaly zkoušky kouření prováděné celním úřadem, nikoli Celní technickou laboratoří, a proto na daný případ nedopadají. Provádí-li zkoušku Celně technická laboratoř, nejedná se o důkaz ohledáním, a žalobce tedy neměl právo být nakuřovací zkoušce přítomen. K tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2012, sp. zn. 15 Tdo 1671/2011, a dále na rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 27. 4. 2017, č. j. 31 Af 1/2016-36, a ze dne 18. 12. 2017, č. j. 30 Af 105/2015-46, a rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 2. 2015, č. j. 15 Af 267/2012-56, které se zabývaly též namítaným nedostatkem akreditace Celní technické laboratoře pro tuto zkoušku. Žalovaný s ohledem na uplatněné námitky neshledal důvod pro nové provedení zkoušky, neboť zde nebyly pochybnosti o způsobu jejího provedení a výsledku.
24. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že odvolací námitky, o něž žalobce opíral požadavek na provedení nové analýzy Celní technickou laboratoří, nebyly důvodné. Zkouška kouření,

kteřou prováděla Celně technická laboratoř, je součástí analýzy zajištěného tabáku, jejíž výsledky jsou zachyceny v protokolu o zkoušce ze dne 22. 3. 2016, která je součástí odborného vyjádření dle § 105 trestního řádu, které byl pověřený celní orgán oprávněn vyžádat, a které je listinným důkazem. Zákon v takovém případě nepřiznává žalobci procesní právo být přítomen zkouškám Celně technické laboratoře, včetně nakuřovací zkoušky zajištěného tabáku (viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2012, sp. zn. 15 Tdo 1671/2011). Důkaz byl tedy opatřen v trestním řízení v souladu se zákonem, žalobce byl s podkladem napadeného rozhodnutí (odborným vyjádřením a protokolem o zkoušce vypracovaným Celně technickou laboratoří) seznámen a byla mu poskytnuta možnost se k němu vyjádřit (výzva ze dne 20. 2. 2018). To žalobce učinil, přičemž své námitky zaměřil na označení vzorků, v němž se kromě adresy X uvádělo příjmení „B.“. S touto námitkou se žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal. Použití listinných důkazů získaných v trestním řízení pro účely důkazního řízení daňového je zásadně přípustné. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 5. 2015, č. j. 10 Afs 8/2015-42, bylo by „v rozporu s požadavkem efektivit správního řízení, aby správní orgány vyhotovovaly určité znalecké posudky či jiná odborná stanoviska, pokud již takovéto důkazy byly v jiném řízení vyhotoveny, a jsou pro správní věc použitelné.“ Žalobce relevantními námitkami analýzu provedenou Celní technickou laboratoří nezpochybnil, namítal-li pouze svou neúčast u odběru vzorků, nedostatek akreditace Celně technické laboratoře a svou nepřítomnost u nakuřovací zkoušky provedené v rámci analýzy Celně technickou laboratoří s nepřiléhavým odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2010, č. j. 1 Afs 71/2009-113. Žalobce s ohledem na uvedené námitky požadoval opakování analýzy Celní technickou laboratoří s tím, že bude-li provedena zkouška kouřením, nechť je provedena za jeho přítomnosti, výslovně však provedení zkoušky kouřením před celním orgánem nepožadoval. Jelikož výsledky analýzy provedené Celně technickou laboratoří byly jednoznačné a žalobce skutečnost, že zajištěný tabák byl určen ke kouření, po věcné stránce nezpochybnil, přičemž uplatněné námitky procesního charakteru směřující proti této analýze nebyly důvodné, nelze žalovanému vytýkat, že neprovedl zkoušku kouřením jako důkaz ohledáním. I tento poslední žalobní bod je proto nedůvodný.

25. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žalobní body důvodnými, a ani nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, byla žaloba zamítnuta jako nedůvodná (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
26. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 20. června 2019

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu