



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Milana Podhrázkého ve věci žalobce: **X X**, bytem X, X, zastoupený Mgr. Jiřím Slováčkem, Ph. D., advokátem se sídlem Štěpánská 640/45, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2015, č. j. 51141-6/2015-900000-304.7,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 20. 1. 2016 u Městského soudu v Praze se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2015, č. j. 51141-6/2015-900000-304.7 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný změnil platební výměr Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 4. 8. 2015, č. j. 133106/2015-610000-32.2, tak, že nahradil celý jeho výrok novým výrokem, kterým žalobci vyměřil spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 4.783.780,- Kč.

Žalobce namítl, že napadené rozhodnutí i rozhodnutí celního úřadu považuje za nezákonné, neboť žalovaný i celní úřad rozhodovali pouze na základě domněnek, nikoli relevantních důkazů. Podle jeho názoru se nemohl stát plátcem spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále jen zákon o spotřebních daních), neboť nikdy nebyl držitelem žádných cigaret a rovněž je neskladoval. Zdůraznil, že nikdy nebyl ani objednatel nebo distributorem a žalovaný nikdy neprokázal opak. Namítl také, že žalovanému i celnímu úřadu sdělil své námitky, ale ani jeden k těmto námitkám nepřihlédl.

Městský soud usnesením ze dne 7. 3. 2016, č. j. 6 Af 8/2016-39, postoupil věc Krajskému soudu v Praze jako soudu věcně a místně příslušnému.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 29. 3. 2016 pouze stručně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, a navrhl, aby žaloba byla zamítnuta.

Žalobce v doplnění žaloby ze dne 29. 5. 2017, tj. den před nařízeným ústním jednáním, namítl, že celní úřad porušil právo žalobce být přítomen u výslechu svědka a klást mu otázky. Celní úřad tato práva nerespektoval, neboť důkaz použil úřední záznamy o podaném vysvětlení pořízené v trestním řízení a rovněž provedl výslech svědka D. formou ústního jednání. Napadené rozhodnutí je proto nezákonné. Pouhé převzetí závěrů orgánů činných v trestním řízení podle žalobce vede rovněž k porušení jeho práv, neboť trestní řízení se řídí jinými pravidly než daňové řízení. Dále namítl porušení dvojinstančnosti daňového řízení z toho důvodu, že žalovaný změnil způsob stanovení daně z pomůcek na dokazování. Stanovení daně pomocí pomůcek a dokazování představuje natolik odlišné postupy, že bylo na místě, aby žalovaný platební výměr celního úřadu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Skutečnost, že žalovaný vyzval žalobce v průběhu odvolacího řízení k vyjádření se k důkazům, nemůže tento nedostatek zhojit. Závěrem žalobce namítl, že vyměření daně má charakter trestní sankce. Obecně totiž platí, že plátcem daně je osoba, která realizovala nebo v budoucnu bude moci realizovat příjem, výnos či plnění, z něhož by daň tvořila určitou část. V případě spotřebních daní je ovšem situace odlišná. Žalobce byl shledán vinným ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, 2 písm. c) zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“) a byl pravomocně nepodmíněně odsouzen k trestu odnětí svobody. Současně rozhodl soud o zabránění 2.120.000 ks cigaret. Tím bylo znemožněno realizovat z prodeje cigaret výnos, z něhož by mohl daň zaplatit. Státu ani nevznikla žádná škoda. Je tak zjevné, že vyměření daně má v daném případě sankční povahu, přičemž za tento trestný čin byl již pravomocně odsouzen. Vyměření daně je tedy v rozporu s čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod a čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

Žalobce během ústního jednání dne 30. 5. 2017 setrval na svém stanovisku. Pokud jde o namítané porušení zákazu dvojího trestání odkázal na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, publ. pod č. 3348/2016 Sb. NSS (všechna rozhodnutí NSS citovaná v tomto rozsudku jsou dostupná na www.nssoud.cz), jehož závěry podle jeho názoru nevylučují posouzení spotřební daně jako trestní sankce. Dále uvedl, že v ČR pobývá více než 20 let a až do r. 2014 neměl žádný problém se zákonem. V tomto případě ho využili, neboť mu řekli, že se jedná o humanitární pomoc pro Ukrajinu. Nevěděl, že v krabicích jsou cigarety, neměl s nimi vůbec nic společného. Uložený trest odnětí svobody vykonal. Nemá prostředky k uhrazení vyměřené daně, jeho rodina je tím likvidována.

Žalovaný během ústního jednání uvedl k doplnění žaloby, že v daňovém řízení byly použity důkazy z řízení trestního i protokoly o ústním jednání v daňovém řízení. K námitce, že žalobce nebyl předvolán k výslechu svědka, uvedl, že celní úřad neprováděl výslech svědka, ale pouze ústní jednání k ověření skutečností podle § 60 - § 62 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). K namítanému porušení dvojinstančnosti řízení uvedl, že žalovaný před rozhodnutím vydal výzvu podle § 115 daňového řádu, a poukázal na skutečnost, že zrušení rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení v daňovém řízení není přípustné. Pokud jde o námitku týkající se dvojího trestání, uvedl, že obě sankce stojí na odlišných skutkových podstatách.

Dále žalovaný předložil soudu jako důkaz rozsudky Obvodního soudu pro Prahu 1, Městského soudu v Praze a NS v trestní věci žalobce.

Z obsahu správního spisu soud zjistil, že dne 24. 10. 2014 v 22:15 hodin byla v rámci trestního řízení na základě příkazu Obvodního soudu pro Prahu 1, č. j. 43 Nt 7249/2014, provedena domovní prohlídka v garáži bez č. p. na adrese X, X, jejímž vlastníkem je X X. Z protokolu a související fotodokumentace vyplynulo, že v garáži se nacházelo celkem 142 hnědých kartonových krabic, které obsahovaly po 50 kartonech cigaret značky LM, červené barvy v měkkém balení, s ukrajinskou tabákovou nálepkou, tj. celkem 1.420.000 kusů cigaret. Dne 25. 10. 2014 v 0:30 hodin byla na základě příkazu Obvodního soudu pro Prahu 1, č. j. 43 Nt 2581/2014, provedena prohlídka nákladního vozidla Mercedes Sprinter, registrační značka X, registrovaného na majitele X X, které bylo zaparkované v areálu před garáží. Z protokolu a související fotodokumentace vyplynulo, že se v nákladovém prostoru vozidla nacházelo 70 hnědých kartonových krabic, které obsahovaly po 50 kartonech cigaret značky LM červené barvy v tvrdém balení, s ukrajinskou tabákovou nálepkou, tj. celkem 700.000 kusů cigaret.

Žalobce podal v rámci trestního řízení vysvětlení, o němž byl sepsán úřední záznam ze dne 29. 10. 2014, č. j. KRPA-413272-24/TČ-2014-001193-1-ČA. Žalobce uvedl, že vlastníkem nákladního automobilu je jeho bratranec X X, který nechal vozidlo dovést žalobci z Itálie. Žalobce nechal vozidlo zaregistrovat na X X, neboť sám údajně neměl přidělené rodné číslo. Dále uvedl, že ho oslovil jeho známý Ukrajinec X s tím, že jeho kolega X shání sklad na humanitární účely pro Ukrajinu. X mu poté během setkání sdělil, že stačí garáž. Z tohoto důvodu kontaktoval X X, který mu nabídl pronájem garáže za 10.000,- Kč na přibližně 10 dní. Dne 22. 10. 2014 asi v 17.00 hodin se s X setkali u garáže, kterou jim X X přijel otevřít. Následně přijel kamion, který řídil Ukrajinec. Všichni společně začali kamion vykládat a skládat krabice, které se v něm nacházely do garáže, Řidič a X je sundávali z návěsu, žalobce a X X je vozili do garáže. Dalšího dne žalobce přijel nákladním automobilem ke garáži, kterou mu opět otevřel X X, a naložil do něj asi 60 krabic, které poté odvezl a předal X. Večer se žalobce znovu vrátil ke garáži, kde se setkal s X X, a naložil tentokrát asi 70 krabic. Konečně žalobce uvedl, že klíče od areálu garáže měl X X, a to z toho důvodu, že nechtěl, aby dovnitř chodil někdo cizí, a proto mu měl žalobce vždy volat, aby mu otevřel.

V rámci trestního řízení dále podal vysvětlení X X. Podle úředního záznamu o podaném vysvětlení ze dne 29. 10. 2014, č. j. KRPA-413272-22/TČ-2014-001193-1-ČA, uvedl, že areál provozovny není volně přístupný. Žalobce ho asi dne 17. 10. 2014 požádal, zda by jeho známému nepronal garáž k uskladnění krabic se zbožím. Na druh zboží se neptal. Dne 22. 10. 2014 dovezl kamion ke garáži neoznačené krabice, které vykládal závozník řidiče. Žalobce a řidič je skládali na palety, které X X vozil do garáže. Jednalo se asi o 15 až 17 palet po přibližně 20 krabicích. Následně mu žalobce zaplatil 10.000,- Kč za pronájem garáže a současně mu předal kopii povolení k pobytu a cestovního pasu na jméno X X, což měl být závozník řidiče, jenž byl také údajně osobou, pro kterou chtěl žalobce garáž pronajmout. Dalšího dne žalobce přijel nákladním automobilem ke garáži, kterou mu pan X otevřel. Po jeho odjezdu v ní zůstaly 4 prázdné palety. Asi v 18:15 večer se žalobce vrátil, nechal si opět otevřít garáž a zřejmě do automobilu něco nakládal. Poté nechal nákladní automobil zaparkovaný před garáží a X X ho odvezl svým vozem domů.

Dne 17. 12. 2014 provedl celní úřad ústní jednání s X X jako osobou zúčastněnou na správě daní, o němž byl sepsán protokol č. j. 199436/2014-610000-32.2. X X uvedl rozhodné skutečnosti shodně jako během podání vysvětlení v trestním řízení. K dotazu celního úřadu doplnil, že s osobou, kterou žalobce označil jako nájemce (X X), neuzavřel písemnou dohodu

o nájmu garáže, a to z toho důvodu, že paní, který tyto podklady zpracovává, měla dovolenou a než byla smlouva sepsána, došlo k zajištění cigaret.

Dne 17. 3. 2015 se před celním úřadem konalo ústní jednání s žalobcem, o němž byl sepsán protokol č. j. 49611/2015-610000-32.2. Žalobce odkázal na své vyjádření obsažené v usnesení o zahájení trestního stíhání ze dne 9. 3. 2015, č. j. KRPA-425527-10/TČ-2014-001193-1-ČA, které předložil. V usnesení jsou obsaženy skutečnosti uvedené žalobcem při podání vysvětlení dne 29. 10. 2014. K dotazu celního úřadu žalobce doplnil, že nájemní smlouvu ke garáži, jejíž pronájem zprostředkoval, mu X X nepředal.

Dne 9. 6. 2015 vyzval celní úřad žalobce k podání daňového tvrzení ke spotřební dani z tabákových výrobků a zahájil z moci úřední vyměřovací řízení podle § 91 daňového řádu. Žalobce daňové tvrzení ve stanovené lhůtě nepodal. Během ústního jednání dne 17. 6. 2015 uvedl, že se zajištěnými cigaretami neměl nic společného a nevěděl, co bylo obsahem krabic uskladněných u X X. Má za to, že není odpovědný za odvedení spotřební daně.

Platebním výměrem ze dne ze dne 4. 8. 2015, č. j. 133106/2015-610000-32.2, vyměřil celní úřad žalobci podle pomůcek spotřební daň z tabákových výrobků (2.120.000 ks cigaret) za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 4.783.780,- Kč. Žalobce napadl platební výměr odvoláním, v němž obdobně jako v žalobě namítal, že celní úřad při určení daňového subjektu vycházel pouze z domněnek, nikoliv prokazatelných skutečností, a že nikdy žádné cigarety neskladoval.

Žalovaný dne 20. 11. 2015 vydal žalobou napadené rozhodnutí, v němž uvedl, že v dané věci není sporu o tom, že dne 24. 10. 2014 došlo v garáži a v nákladním automobilu v provozovně X X k zajištění 2.120.000 ks cigaret, tedy v množství přesahujícím rámec osobní spotřeby. Současně bylo zjištěno, že ze skladovaných cigaret nebyla zaplacená spotřební daň z tabákových výrobků, neboť jejich balení nebyla označena tuzemskými tabákovými nálepkami. Stěžejní otázkou proto podle žalovaného je, zda se žalobce stal plátcem spotřební daně ze zajištěných cigaret. Konstatoval, že celní úřad správně označil žalobce jako plátce daně podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Vycházel přitom z toho, že žalobce ke dni 24. 10. 2014 v garáži a nákladním automobilu krabice s cigaretami skladoval (fyzicky je ovládal, po částech nakládal do nákladního automobilu a odvážel je – X X mu jen zprostředkoval přístup), resp. se přinejmenším na skladování cigaret nejpodstatnější měrou podílel, neboť zorganizoval pronájem garáže, koordinoval vyložení krabic a výlučně s nimi nakládal za pouhého zpřístupňování garáže X X. Žalovaný dodal, že z hlediska určení osoby plátce podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je nerozhodné jeho zavinění, nýbrž pouze objektivní skutečnosti, tj. objektivní nakládání s vybranými výrobky ve formě detence nebo podíl na něm. Odkázal v této souvislosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 30. 9. 2009, č. j. 1 Afs 94/2009 – 56. Napadeným rozhodnutím pak změnil výrok platebního výměru celního úřadu pouze tak, že daň byla vyměřena na základě dokazování a nikoliv podle pomůcek (ale ve stejné výši) a výslovně do výroku uvedl, že žalobce byl plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, neboť cigarety v garáži a nákladním automobilu skladoval, resp. rovněž se přinejmenším nejpodstatnější měrou na skladování podílel.

Z rozsudků Obvodního soudu pro Prahu 1, Městského soudu v Praze a Nejvyššího soudu vyplynulo, že žalobce byl rozsudkem Obvodního soudu pro Prahu 1 ve spojení s rozsudkem Městského soudu v Praze pravomocně shledán vinným tím, že popisovaným úmyslným jednáním spáchal zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle

§ 240 odst. 1, 2 písm. c) trestního zákoníku a byl pravomocně nepodmíněně odsouzen k trestu odnětí svobody. Současně bylo rozhodnuto o zabrání 2.120.000 ks cigaret a vozidla Mercedes Sprinter reg. zn. X. Dovolání proti rozsudku Městského soudu v Praze bylo odmítnuto.

Žalobce navrhl, aby soud provedl důkaz výsledkem žalobce a odpovědných pracovníků celního úřadu. Vzhledem k tomu, že skutečnosti rozhodné pro posouzení věci jsou zachyceny v předloženém správním spise, shledal soud provedení těchto důkazů neúčelným a návrh zamítl.

Krajský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, v rozsahu napadených výroků a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem daně 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.

Žalobce v první řadě namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť tvrdil, že žalovanému i celnímu úřadu sdělil své námitky, ale ani jeden k těmto námitkám nepřihlédl. Nespecifikoval nicméně, o jaké námitky se mělo jednat a v jakém ohledu k nim nebylo přihlédnuto. Je tak nutno poznamenat, že míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí. Není na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobceva advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS). Soud proto konstatuje, že z obecného hlediska se celní úřad i žalovaný řádně vypořádali se všemi argumenty a tvrzeními žalobce. Pokud měl žalobce na mysli přípis ze dne 30. 7. 2015 označený jako „*NÁMITKY proti vyměření spotřební daně podle pomůcek*“, kterým reagoval na vyrozumění celního úřadu ze dne 9. 7. 2015, je třeba uvést, že toto podání neobsahovalo žádné relevantní skutečnosti ohledně použití pomůcek, nýbrž obsahově shodné námitky, jako žalobce následně uvedl v odvolání. Uplatněnými odvolacími námitkami se přitom žalovaný detailně zabýval a z části podanému odvolání dokonce vyhověl, když napadeným rozhodnutím změnil způsob stanovení daně z pomůcek na dokazování. Soud tedy námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí shledal nedůvodnou.

Žalobce dále namítal, že se nemohl stát plátcem spotřební daně ze zajištěných cigaret podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, a že žalovaný i celní úřad rozhodovali pouze na základě domněnek nikoli relevantních důkazů. Namítal tedy nesprávné právní posouzení věci a vadu řízení spočívající v tom, že skutkový stav, z něhož celní orgány vycházely, nemá oporu ve spisech.

K posouzení námitky žalobce je nutno nejprve osvětlit význam pojmu „skladování“ v kontextu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Výkladem tohoto pojmu se opakovaně zabýval ve svých rozhodnutích NSS. Z jeho ustálené judikatury 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 daní zatížené zboží pouze v detenci, a to zejména tehdy není-li zjištěna osoba, která by zboží skladovala „kvalifikovaným“ způsobem (srov. rozsudek . NSS ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 – 85, publ. pod č. 2533/2012 Sb. NSS). Podle citovaného rozsudku se za skladovatele v první řadě považuje osoba, jež má k uskladněným výrobkům kvalifikovaný vztah, jehož „atributy bude přinejmenším vědomost o zboží a úmysl je uchovávat a zajistit před znehodnocením, odcizením apod.“ V případě, že kvalifikovaný vztah nelze prokázat, je skladovatelem i ten, kdo má výrobky pouze v detenci. Obdobně se k této posloupnosti vyjádřil NSS i v rozsudku ze dne 23. 9. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 – 80, v němž doplnil, že detentorem je osoba, která s věcí nakládá jako s věcí cizí. U detentora je tedy dána možnost výrobky fakticky ovládat a musí tak mít reálně přístup do prostor, v nichž jsou umístěny. Přestože obě rozhodnutí se týkají ustanovení § 42 odst. 11 a 12 zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 30. 4. 2011, resp. § 135b zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 31. 12. 2012, pozdější judikatura přejala jejich závěry i pro účely výkladu pojmu skladovatel podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, jak plyne z rozsudku NSS ze dne 28. 5. 2015, č. j. 10 Afs 8/2015 – 42. Je vhodné taktéž připomenout i žalovaným zmíněný rozsudek NSS ze dne 30. 9. 2009, č. j. 1 Afs 94/2009 – 56, podle něhož se dopravce stane plátcem daně při splnění podmínek dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních bez ohledu na skutečnost, zda věděl, nebo vědět mohl, že přepravované výrobky podléhají spotřební dani. Nelze přitom pochybovat o tom, že totéž platí i pro skladovatele – detentora (nikoliv však samozřejmě pro skladovatele s výše zmíněným kvalifikovaným subjektivním vztahem).

Je rovněž třeba mít na paměti, že zákon o spotřebních daních transponuje směrnici Rady 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice o spotřebních daních“), a je tak nutno příslušná ustanovení zákona interpretovat v souladu s ní. Článek 7 směrnice o spotřebních daních spojuje vznik daňové povinnosti s okamžikem propuštění ke spotřebě, kterým mj. rozumí držení zboží podléhajícího spotřební dani mimo režim s podmíněným osvobozením od daně, jestliže spotřební daň z tohoto zboží nebyla vybrána podle použitelných právních předpisů Společenství a vnitrostátních právních předpisů. Podle čl. 8 odst. 1 písm. b) směrnice o spotřebních daních je v této situaci osobou povinnou k daňové povinnosti osoba držící zboží podléhající spotřební dani. Je tedy zřejmé, že pro určení plátce daně je podle směrnice rozhodující, zda subjekt vybrané výrobky drží, což zásadně odpovídá požadavku detence (faktického ovládnutí) plynoucímu z judikatury NSS. I pro osobu skladovatele s kvalifikovaným vztahem k výrobkům proto musí platit, že je fakticky ovládá (je detentorem). To ostatně naznačil i shora zmíněný rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2015, č. j. 10 Afs 8/2015 – 42, v němž NSS uvedl, že „pojem skladování by měl být ve vztahu k tabákovým výrobkům vykládán spíše ve smyslu detence“. V návaznosti na tento závěr aproboval postup krajského soudu, který se při určování plátce daně postupně obracel na osoby, u nichž je detence nejvíce pravděpodobná – tedy od vlastníka prostor, ve kterých jsou tabákové výrobky skladovány, přes nájemce atd.

Čl. 8 odst. 1 písm. b) směrnice dále stanoví, že povinnou k daňové povinnosti je osoba držící zboží „nebo jakákoli jiná osoba, která se na držení tohoto zboží podílela“ („and any other person involved in the holding“). Této osobě tak má zjevně být daňová povinnost uložena nezávisle na tom, zda je současně s tím ukládána (nebo dříve byla uložena) skladovateli. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních, které určuje, že „za daň společně a nerozdílně odpovídá ... osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela“, je proto nezbytné interpretovat tak, že podílející se osoba

může být plátcem daně i samostatně, aniž by současně byla daň vyměřena skladovateli, se kterým by za daň společně a nerozdílně odpovídala.

K výkladu pojmu „skladování“ a ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních tak lze uzavřít, že primárně je skladovatelem taková osoba, která má k vybraným výrobkům určitý kvalifikovaný (subjektivní) vztah, spočívající v úmyslu je uchovávat, zajistit před znehodnocením, odcizením apod., za současného předpokladu, že výrobky drží, tedy je ve vztahu k nim detentorem. Pokud zde taková osoba není, obrací se pozornost na identifikaci „prostého“ detentora, a to obvykle v pořadí směrem od osoby, u níž je detence nejvíce pravděpodobná – tj. vlastníka prostor, v němž jsou výrobky skladovány, přes nájemce, podnájemce atd. Vedle takto určeného skladovatele je za plátce daně považována i každá osoba, která se na skladování podílela, a to i samostatně v případech, kdy skladovateli nebo jiným „podílníkům“ dosud nebyla daň vyměřena.

Ve světle těchto úvah tedy nelze přisvědčit námitce, že se žalobce nestal plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Z důkazů provedených v daňovém řízení totiž jednoznačně plyne, že žalobce sám obstaral nájem garáže a nákladní automobil, v nichž byly zajištěné cigarety skladovány, zaplatil nájemné X X a sám pomáhal krabice uskladnit a vyskladnit. Měl rovněž přístup k uskladněným krabicím s cigaretami a možnost kdykoliv po předchozí dohodě s X X s cigaretami nakládat. Fakticky tak se zajištěnými cigaretami nakládal, byť jako s věcí cizí, a nikoliv vlastní. Žalobce tak byl bezpochyby detentorem vybraných výrobků a proto – při absenci osoby s kvalifikovaným vztahem – i jejich skladovatelem, resp. osobou podílející se podstatnou měrou na skladování. Závěr celních orgánů, že se žalobce stal plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, je tedy správný.

Nebylo proto třeba, aby celní orgány dále zkoumaly, zda žalobce byl rovněž objednatelem či distributorem cigaret nebo zda měl vědomost o konkrétním obsahu uskladněných krabic, neboť tyto okolnosti nejsou pro posouzení věci rozhodné, jak vyplývá z citované judikatury NSS. Nemůže proto obstát žalobcova námitka, že nevěděl o tom, že v uskladněných krabicích se nacházely cigarety. Na postavení žalobce jako plátce daně nemá žádný vliv ani skutečnost, že krabice s cigaretami byly uskladněny v garáži ve vlastnictví X X, který měl na rozdíl od žalobce bezprostřední přístup do areálu. Uskladněním cigaret u X X žalobce neztratil možnost s těmito vybranými výrobky nakládat, o čemž svědčí i skutečnost, že se do garáže opakovaně vracel a cigarety nakládal do nákladního automobilu, který sám užíval. Je pravdou, že žalobce měl do areálu a do garáže přístup pouze za součinnosti vlastníka X X. Toho ovšem nelze považovat za detentora s nejužším vztahem k uskladněným cigaretám, neboť pouze poskytl prostor k uskladnění, avšak sám neprojevil žádnou vůli je fakticky ovládat nebo s nimi nakládat. Vztah X X k uskladněným cigaretám je tedy bezpochyby vzdálenější, než vztah žalobce. V jeho případě by tedy s ohledem na zjištěné skutečnosti bylo možné uvažovat pouze o tom, že se na skladování podílel ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních. To však nemá žádný vliv na postavení žalobce jako samostatného plátce daně.

Soud z těchto důvodů shledal námitku týkající se nesprávného právního posouzení věci nedůvodnou.

Soud nepřisvědčil ani navazující námitce, podle níž skutkový stav, z něhož celní orgány vycházely, nemá oporu ve spisech. Veškeré skutečnosti, z nichž celní orgány při určení plátce daně a vyměření daně vycházely, jsou zachyceny v listinách, které tvoří součást správního spisu. Soud v této souvislosti odkazuje zejména na protokoly

o provedených domovních prohlídkách, vysvětlení podaná žalobcem a X X v trestním řízení, jakož i na skutečnosti, které oba jako osoby zúčastněné na správě daní uvedli při jednání s celním úřadem. Neobstojí proto námitka, že celní orgány rozhodovaly pouze na základě nepodložených domněnek. Navíc lze konstatovat, že žalobce měl možnost se se všemi listinami obsaženými ve spisech celních orgánů seznámit a vyjádřit se k nim již v průběhu řízení před celními orgány, což učinil zcela obecně, aniž by uvedl skutečnosti relevantní k posouzení věci nebo navrhl provedení důkazů k prokázání svých tvrzení. Uvedenou námitku tedy soud shledal nedůvodnou.

V písemném doplnění žaloby ze dne 29. 5. 2017 žalobce rozšířil žalobu o tři žalobní body, které spočívají v tvrzeném porušení práva žalobce být přítomen výsledku svědka, porušení dvojinstančnosti daňového řízení a porušení zákazu dvojího trestání. Argumentace obsažená v těchto žalobních bodech se přitom opírá o jiné skutkové i právní důvody, než jaké byly uvedeny v žalobě (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2004, č. j. 4 Azs 149/2004 - 52, publ. pod č. 488/2005 Sb.NSS). Nejedná se tedy o pouhé doplnění či upřesnění žaloby, ale o samostatné žalobní body, které byly nově uplatněny, a to až po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Z tohoto důvodu k nim soud nemohl s ohledem na koncentrační zásadu obsaženou v § 71 odst. 2 s. ř. s. přihlížet (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2007, č. j. 2 Afs 114/2006 - 80).

Nicméně s ohledem na to, že by pochybení celních orgánů namítaná v doplnění žaloby ze dne 29. 5. 2017 mohla představovat podstatné vady řízení, k nimž by soud měl přihlížet z úřední povinnosti [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], soud toliko nad rámec nezbytného odůvodnění konstatuje, že neshledal, že by se jednalo o vady zakládající nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Namítal-li žalobce, že mu bylo upřeno právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky, je třeba uvést, že dne 17. 12. 2014 konal celní úřad ústní jednání s X X v postavení osoby zúčastněné na správě daní. Z obsahu protokolu o ústním jednání vyplývá, že důvodem jeho konání bylo zjištění skutečností nezbytných pro stanovení daňové povinnosti. V této fázi daňového řízení bylo třeba nejprve zjistit osobu, které vznikla povinnost daň zaplatit, tj. plátce daně, kterým mohl být v daném případě i vlastník areálu X X. Právě z tohoto důvodu s ním bylo ústní jednání vedeno v postavení osoby zúčastněné na správě daní, a nebyl vyslýchán jako svědek (§ 96 daňového řádu), jak se mylně domnívá žalobce. Nelze proto souhlasit s názorem, že žalobci bylo upřeno právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky. Stejně tak nelze přisvědčit ani názoru, že žalobce neměl možnost hájit v daňovém řízení svá práva. Celní orgány opřely svá skutková zjištění primárně o veřejné listiny pořízené v trestním řízení vedeném proti žalobci, zejména úřední záznamy o podání vysvětlení žalobce a X X, usnesení o zahájení trestního řízení a protokoly o provedení domovních prohlídek. Daňový řád použití veřejných listin získaných v jiném řízení ke zjištění skutkového stavu pro účely daňového řízení nevylučuje, naopak výslovně takové důkazy připouští (§ 94 daňového řádu). Nesprávný je proto názor, že nelze převzít zjištění vyplývající z listin získaných z trestního řízení pouze z důvodu odlišné právní úpravy. Podstatné je, že žalobce byl nejpozději výzvou žalovaného ze dne 12. 10. 2015 vyzván, aby se vyjádřil k provedeným důkazům, popř. navrhl provedení dalších důkazů. Současně byl v této výzvě seznámen i se skutkovými a právními závěry, k nimž žalovaný (a před ním i celní úřad) dospěl (§ 115 odst. 2 daňového řádu). Žalobce na tuto výzvu nereagoval a ani v průběhu celého daňového řízení nenavrhl žádné důkazní prostředky, jimiž by závěry celních orgánů zpochybnil. Pouze v rámci odvolání proti platebnímu výměru, jakož i v rámci námitek ze dne 30. 7. 2015, popřel závěry celního úřadu. S těmito námitkami se však žalovaný řádně v napadeném rozhodnutí

vypořádal. Žalovaný tak dostal svým povinností, které mu daňový řád ukládá, a nelze přisvědčit tvrzení žalobce, že neměl možnost v daňovém řízení svá práva hájit.

Pokud jde o tvrzené porušení dvojinstančnosti daňového řízení, odkazuje soud na § 115 odst. 1 daňového řádu, z něhož plyne, že odvolací orgán v daňovém řízení může napadené rozhodnutí pouze změnit, zrušit a současně zastavit řízení anebo odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit. V odvolacím řízení podle daňového řádu se totiž uplatňuje apelační princip, který nedává odvolacímu orgánu možnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc správci daně prvního stupně k novému rozhodnutí, jak se mylně žalobce domnívá. Náprava vad rozhodnutí i vad řízení, jež vydání daňového rozhodnutí předcházela, tak musí proběhnout v rámci odvolacího řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2012, č. j. 5 Afs 48/2011 – 66). Pokud tedy žalovaný dospěl v odvolacím řízení k závěru, že daň lze stanovit na základě dokazování a nikoliv pomůcek, a současně dal žalobci před vydáním napadeného rozhodnutí možnost se ke shromážděným důkazům vyjádřit a navrhnout doplnění dokazování, postupoval zcela v souladu s § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu.

K otázce porušení zákazu dvojího trestání zdejší soud konstatuje, že rozsudek Obvodního soudu pro Prahu 1 ze dne 1. 2. 2016, sp. zn. 44 T 50/2015, ve spojení s rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 20. 4. 2016, sp. zn. 6 To 111/2016, kterými byl žalovaný odsouzen k nepodmíněnému trestu odnětí svobody nabyt právní moci až dne 20. 4. 2016. K uložení sankce v trestním řízení tedy došlo až po vydání rozhodnutí žalovaného (20. 11. 2015) a soud s ohledem na § 75 odst. 1 s. ř. s. k této skutečnosti nemůže přihlížet. Nadto soud odkazuje na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, publ. pod č. 3348/2016 Sb. NSS, z jehož odůvodnění vyplývá, že samotnou daň a její vyměření nelze považovat za trestní sankci ve smyslu čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod a čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, koresponduje-li svým podstatným účelům (bod 66 cit. usnesení). V daném případě vyměření spotřební daně z tabákových výrobků zcela odpovídá účelu této daně, kterým je zatížení tabákových výrobků vyrobených nebo dovezených na daňové území Evropské unie spotřební daní (§ 8 zákona o spotřebních daních). Daňová povinnost vzniká vyroběním nebo dovozem tabákových výrobků bez ohledu na to, zda plátce již realizoval příjem z prodeje tabákových výrobků, anebo zda takový příjem bude moci v budoucnu vůbec realizovat. Vyměření daně tak nemá charakter trestní sankce.

S ohledem na shora uvedené závěry soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce, který byl z procesního hlediska neúspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly a jejich náhradu ani nepožadoval. Soud tedy rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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.

V Praze dne 30. května 2017

Olga Stránská, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost: Alena Lébllová