



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **B. K.**, zastoupený JUDr. Milanem Zápotočným, advokátem se sídlem Telečská 1720/7, Jihlava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 4. 2016, č. j. 10 Af 52/2015 - 43,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Platebním výměrem Celního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 11. 2. 2013, č. j. 8485/2013-520000-32.3 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), byla žalobci (dále jen „stěžovatel“) vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v relevantním znění (dále jen „zákon o spotřebních daních“), přičemž celková výše dlužné částky spotřební daně z tabákových výrobků byla stanovena na částku 7 268 349 Kč. Stěžovatel podal proti prvostupňovému rozhodnutí odvolání.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 11. 2015, č. j. 39867-7/2015-900000-304.2, bylo prvostupňové rozhodnutí změněno tak, že obě tabulky výpočtu spotřební daně z cigaret (240241) a spotřební daně z tabáku (kód 240301) a věta „*celková výše dlužné částky spotřební daně z tabákových výrobků (tabák + cigarety) rovná se 7 268 349 Kč (slovy: sedm miliónů dvě*

stě šedesát osm tisíc tři sta čtyřicet devět korun českých)“ byly nahrazeny textem „Výše spotřební daně z cigaret (kód 240201) značka Marlboro v množství 30 000 ks, Viceroy v množství 70 040 ks, Jing Ling v množství 80 760 ks a Fest v množství 56 400 ks činí 482 172 Kč. Výše spotřební daně z tabáku ke kouření (kód 240301) celkové množství 5080,81691 kg činí 6 808 294,6594 Kč. Spotřební daň z tabákových výrobků (cigaret a tabáku ke kouření) celkem činí po zaokrouhlení podle § 146 daňového řádu 7 290 467 Kč (slovy: sedm miliónu dvě stě devadesát tisíc čtyři sta šedesát sedm korun českých).“ V ostatním bylo prvostupňové rozhodnutí potvrzeno.

Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 27. 4. 2016, č. j. 10 Af 52/2015 - 43, podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), zamítl jako nedůvodnou.

II. Podstatný obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Namítl, že krajský soud učinil nesprávné skutkové a právní závěry o tom, zda je stěžovatel plátcem spotřební daně z tabákových výrobků ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Krajský soud měl za prokázané, že stěžovatel je tzv. kvalifikovaným detentorem ve smyslu citovaného ustanovení. Stěžovatel popírá, že by byl osobou skladující předmětné tabákové výrobky. Nepopírá, že si pronajal garáž, ve které byly nalezeny výrobky, jež jsou předmětem spotřební daně. Ovšem v době nalezení výrobků v garáži tuto na základě ústní dohody přenechával do podnájmu E. D. Stěžovatel nechal vyrobit panu D. klíče od garáže a od té doby v ní byl pouze zřídka za účelem kontroly elektroinstalace. Uvedenou skutečnost věrohodně potvrdil písemným prohlášením a svými výpověďmi přímo pan D. Krajský soud uvedené skutečnosti ignoruje a setrvává na názoru, že stěžovatel předmětné výrobky v garáži skladoval. Krajský soud se nijak argumentačně nevypořádal se závěry vyslovenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 - 71 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Podle stěžovatele je nepřípustné, aby byl považován za kvalifikovaného detentora předmětných tabákových výrobků, neboť ze spisového materiálu je zřejmé, že jím je pan D. nebo některý z jeho obchodních partnerů. Pokud postačí faktický přístup do garáže a možnost věci fakticky ovládat k závěru o tom, kdo je kvalifikovaný detentor (což měl krajský soud dovodit z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85, publ. pod č. 2533/2012 Sb. NSS), mohl by za něj být považován také pan F., který je vlastníkem garáže, kterou pronajímal stěžovateli (jenž ji dále přenechával do podnájmu panu D.). Úvaha krajského soudu byla v tomto ohledu nedostatečná, neboť nepřihlédl k podnájemnímu vztahu mezi stěžovatelem a panem D. a k vysvětlení dispozičních vztahů k tabákovým výrobkům, které poskytl pan D. ve svých výpovědích. Výpověďmi pana D. bylo prokázano, že stěžovatel nemá k tabákovým výrobkům žádný kvalifikovaný vztah a od odpovědnosti se liberoval, neboť kvalifikovaným detentorem je pan D. nebo některý z jeho obchodních partnerů. Není na závalu, pokud pan D. nebyl schopen označit vlastníky tabákových výrobků celým

pokračování

jménem a zná pouze jejich přezdívkou, ani že není schopen postavit najisto, zda se jedná o vlastníky výrobků či pouze o kvalifikované detentory; podle judikatury Nejvyššího správního soudu totiž není vlastnické právo rozhodující. Vztah stěžovatele k tabákovým výrobkům se omezoval pouze na skutečnost, že podnájemal garáž, v níž byly tyto výrobky uloženy, panu D., a že zlomek z nich, aniž by věděl, co je obsahem pytlů a krabic, z garáže vystěhoval pro neplacení nájemného ze strany pana D. Stěžovatel se cítí být sankcionován za to, že přistoupil na ústní formu podnájemní smlouvy s panem D., a tím si zkomplikoval prokazování existence podnájemního vztahu. I kdyby krajský soud našel v dané věci skutkové rozpory, měl postupovat podle zásady *in dubio pro reo* a rozhodnout ve prospěch stěžovatele.

Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že kasační námitky jsou shodné s námitkami odvolacími a žalobními, které již byly žalovaným a krajským soudem řádně vypořádány. Krajský soud se stěžovatelem namítanou judikaturou zabýval na str. 9 a 10 napadeného rozsudku. Stěžovatel vyzdvihuje pouze důkazy ve svůj prospěch a účelově pomíjí další důkazy provedené žalovaným, které svědčí o tom, že stěžovatel se skladovanými vybranými výrobky manipuloval (např. výsledky policejního sledování garáže). Významné rovněž je, že stěžovatel byl v souvislosti se skladováním předmětných výrobků pravomocně odsouzen za trestný čin kráčení daně. Žalovaný v napadeném rozhodnutí hodnotil důkazy svědčící ve prospěch i neprospěch stěžovatele. Na základě jejich hodnocení dospěl k závěru, že stěžovatel měl ke skladovaným vybraným výrobkům, u nichž nebylo prokázáno jejich zdanění, kvalifikovaný vztah, a stal se tak plátcem spotřební daně. Krajský soud se s uvedenou argumentací ztotožnil. Skutkový stav byl zjištěn bez jakýchkoliv pochybností. Tvrzení stěžovatele byla shledána účelovými. Uplatnění zásady *in dubio pro reo* nebylo na místě. Napadený rozsudek je plně v souladu s právními předpisy a judikaturou Nejvyššího správního soudu, skutkový stav byl zjištěn dostatečně a věc byla správně právně posouzena.

Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Úvodem Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.). Soudní ochrana veřejných subjektivních práv stěžovatele mu byla poskytnuta již individuálním projednáním jeho věci krajským soudem. Důvody kasační stížnosti se proto musí odvíjet zejména od tvrzeného pochybení krajského soudu, který se měl vadným, resp. nezákonným způsobem vypořádat s žalobními námitkami směřujícími proti rozhodnutí správních orgánů. Jinými slovy, stěžovatel je povinen tvrdit některý z důvodů podle § 103 odst. 1 s. ř. s., týkající se řízení vedeného krajským soudem anebo rozhodnutí soudu, nikoliv samotného rozhodnutí správního orgánu. Uvedení konkrétních důvodů kasační stížnosti není možné bez dalšího nahradit zopakováním odvolacích nebo žalobních námitek a argumentace předestřené v řízení u krajského soudu (jakkoliv spojené s obecným tvrzením, že právní názor krajského soudu je nesprávný). Kasační stížnost stěžovatele přitom z převážné části spočívá právě v takovém opakování. Spíše než o tvrzení konkrétních pochybení krajského soudu se jedná o výtky proti závěrům celních orgánů, kterými se již podrobně zabýval krajský soud v napadeném rozsudku, přičemž Nejvyšší správní soud se s jeho závěry ztotožňuje, což dále blíže zdůvodňuje.

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.

Mezi účastníky není sporné, že u tabákových výrobků nebylo prokázáno, že by se jednalo o vybrané výrobky zdaněné či pro osobní spotřebu, anebo že byly oprávněně nabyty bez daně. Sporné je posouzení, zda lze na základě zjištěného skutkového stavu dospět k závěru, že stěžovatel je plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Jinými slovy, zda bylo zjištěno, že stěžovatel tabákové výrobky skladoval nebo dopravoval ve smyslu citovaného ustanovení. Podle stěžovatele měly celní orgány a krajský soud nesprávně posoudit skutečnost, že tabákové výrobky byly skladovány v garáži, kterou stěžovatel dle svých tvrzení přenechal do podnájmu panu D.; proto je nemohl skladovat ani dopravovat.

Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující pro danou věc podstatné skutečnosti.

Dne 13. 8. 2011 provedli pracovníci Odboru 03 – Pátrání a dohledu Celního ředitelství České Budějovice (dále jen „policejní orgán“) na základě příkazu k prohlídce jiných prostor a pozemků vydaného dne 29. 6. 2011 Okresním soudem ve Strakonici prohlídku motorového vozidla Mercedes Benz VITO, jehož uživatelem a provozovatelem je stěžovatel, který byl prohlídce přítomen. Uvedl, že vozidlo užívá a přijel s ním do Písku, že se ve vozidle nachází jedna bedna neznačených cigaret zn. Jing Ling, jedna bedna neznačených cigaret zn. Viceroy, dvě bedny neznačeného tabáku a čtyři bedny rumu bez kontrolní pásky, a že věci nalezené ve vozidle (policejním orgánem podrobně

pokračování

specifikované v protokolu o prohlídce jiných prostor a pozemků) dobrovolně vydává. Na základě téhož příkazu byla policejním orgánem ve dnech 13. 8. 2011 a 15. 8. 2011 provedena také prohlídka jiných prostor a pozemků - garáže na st. parcele X, k. ú. X, LV X. Při výsledku předcházejícím prohlídce stěžovatel uvedl, že je tam uskladněno větší množství neznačeného tabáku a cigaret a že veškeré věci dobrovolně vydává policejnímu orgánu. K tabáku a cigaretám doplnil, že jsou ve vlastnictví blíže nespecifikované osoby.

Součástí správního spisu jsou rovněž další důkazy shromážděné policejním orgánem v trestní věci stěžovatele týkající se zvláště závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1, 3 trestního zákoníku a přečinu porušení práv k ochranné známce a jiným označením dle § 268 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku (dále jen „trestní zákoník“), které si celní orgány opatřily z trestního spisu pro účely daňového řízení. Jedná se o protokoly o sledování věcí a osob - mj. stěžovatele, předmětné garáže a motorového vozidla Mercedes Benz VITO. Z nich vyplývá, že stěžovatel opakovaně disponoval předměty z garáže a tuto opětovně navštěvoval nejméně v období od května do srpna 2011. Dále jsou ve spise založeny dokumenty o odposleších stěžovatele a pana Š., ze kterých plyne, že spolu komunikovali ohledně dodávek předmětného zboží (tabák a výrobky z něj byly označovány např. jako „čaj, tyčinky“ apod.). Dne 5. 11. 2011 byl policejním orgánem sepsán úřední záznam o podání vysvětlení s R. F., vlastníkem garáže. Uvedl, že garáž byla stěžovateli pronajímána od 1. 8. 2007 písemnými smlouvami, které doložil. Peníze přebíral pan F. od stěžovatele jedenkrát, později dvakrát ročně; v průběhu nájemního vztahu v garáži nebyl. Při náhodném setkání v září 2011 stěžovatel panu F. sdělil, že se dostal do problémů, garáž už potřebovat nebude a požádal o ukončení nájemního vztahu. Proto byla dne 1. 9. 2011 uzavřena dohoda o ukončení pronájmu garáže.

Stěžovatel byl následně celním úřadem vyzván k podání daňového přiznání. Lhůta k podání však marně uplynula, proto bylo vydáno prvostupňové rozhodnutí o vyměření spotřební daně z úřední povinnosti, proti kterému stěžovatel podal odvolání.

Na základě tvrzení a návrhu stěžovatele v odvolání provedl žalovaný v odvolacím řízení důkaz svědeckým výsledkem pana D. (ústní jednání ze dne 7. 11. 2013), o čemž byl žalovaným sepsán protokol č. j. 8485-23/2013-520000-11. Součástí protokolu je prohlášení pana D. ze dne 29. 3. 2013, v němž popisuje okolnosti, za nichž mu stěžovatel přenechal garáž do podnájmu, přičemž uvádí, že si v ní uskladnil zboží - tabákové výrobky a lihoviny, které patřily jemu, nikoliv stěžovateli, jenž se zbožím ani nemanipuloval. Ústního jednání se zúčastnil právní zástupce stěžovatele. Žalovaný zároveň provedl důkaz protokolem o výsledku svědka - pana D. ze dne 19. 6. 2013, č. j. KRPC-27740-277/TČ-2012-020080, který byl sepsán policejním orgánem v trestní věci stěžovatele. Mezi oběma svědeckými výpověďmi pana D. a jeho prohlášením existuje více rozporů, které žalovaný podrobně shrnul na str. 10 a 11 napadeného rozhodnutí, na něž tímto Nejvyšší správní soud odkazuje.

Ve správním spise je rovněž založen rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 4. 2014, č. j. 17 T 43/2013 - 1913, který vůči stěžovateli nabyl právní moci dne 21. 11. 2014. Uvedeným rozsudkem byl stěžovatel uznán vinným ze zvláště závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1, 3 trestního zákoníku a přečinu porušení práv k ochranné známce a jiným označením dle

§ 268 odst. 1 trestního zákoníku, za což byl odsouzen k úhrnnému trestu odnětí svobody v trvání 5 let. Zvláště závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby se dopustil mj. tím, že v přesně nezjištěné době nejméně od 1. 1. 2011 do 13. 8. 2011 s úmyslem zkrátit daňovou povinnost na spotřební dani za účelem uvedení do oběhu skladoval v garáži, která se nachází na stavební parcele č. X, zapsané u Katastrálního úřadu pro Jihočeský kraj, Katastrální pracoviště Tábor, na LV č. X pro k. ú. X, již si stěžovatel za tímto účelem pronajal od R. F., blíže specifikované tabákové výrobky neoznačené tabákovou nálepkou pro daňové účely nebo označené zahraniční tabákovou nálepkou v rozporu se zákonem o spotřebních daních, které nabyl přesně nezjištěným způsobem, čímž způsobil škodu na spotřební dani ve výši nejméně 7 085 430 Kč; tabákové výrobky byly zajištěny v rámci prohlídky předmětné garáže provedené ve dnech 13. 8. 2011 a 15. 8. 2011. Dále byl stěžovatel uznán vinným, že dne 13. 8. 2011 motorovým vozidlem Mercedes Benz VITO dopravil Z. Š. tabákové výrobky označené padělanou zahraniční tabákovou nálepkou, čímž způsobil škodu na spotřební dani ve výši nejméně 182 918 Kč; tabákové výrobky byly zajištěny v rámci prohlídky předmětného vozidla Mercedes Benz VITO provedené dne 13. 8. 2011. Z odůvodnění rozsudku v trestní věci plyne, že krajský soud provedl a hodnotil rovněž důkazy týkající se skutečností tvrzených stěžovatelem (jako obžalovaným) a panem D. (jako svědkem), a sice že garáž byla přenechána do podnájmu panu D.

Ačkoliv stěžovatel se v kasační stížnosti trestním řízením nijak nezabývá a závěry žalovaného a krajského soudu o tom, že jsou uvedeným rozsudkem vázání, nijak nezpochybňuje, Nejvyšší správní soud přesto považuje za vhodné zdůraznit, že pravomocné odsouzení stěžovatele za trestný čin, který spočívá ve skutku, jenž byl zároveň předmětem daňového řízení, je v daném případě zásadní.

Podle § 99 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám. Může také dát podnět příslušnému orgánu veřejné moci k zahájení řízení nebo vyzvat daňový subjekt, popřípadě jinou osobu zúčastněnou na správě daní, aby podala žádost o zahájení řízení před příslušným orgánem veřejné moci ve lhůtě, kterou správce daně určí.

Podle § 52 odst. 2 s. ř. s. soud je vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, jakož i rozhodnutím soudu o osobním stavu. O jiných otázkách si soud učiní úsudek sám; je-li tu však rozhodnutí o nich, soud z něj vychází, popřípadě tam, kde o nich náleží rozhodovat soudu, může uložit účastníku řízení, aby takové rozhodnutí vlastním návrhem vyvolal.

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2015, č. j. 6 As 173/2014 – 186, vyplývá, že správní soud v souladu s § 52 odst. 2 s. ř. s. vychází z výroku rozsudku trestního soudu o vině jako celku, a to z části skutkové i právní. Je-li konkrétní skutkový závěr jednoznačně vtělen do samého výroku odsuzujícího rozsudku, je tímto skutkovým zjištěním soud ve správním soudnictví vázán. Dále v rozsudku ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014 – 204, Nejvyšší správní soud konstatoval: *„Jak vyplývá z § 99 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), správce daně je vázán posouzením*

pokračování

otázky, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci (obdobně § 28 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Za takové rozhodnutí je třeba nepochybně považovat i pravomocné rozhodnutí soudu v trestním řízení o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Správce daně si může, pokud k tomu má dostatečné podklady, učinit sám úsudek o tom, že nebyla uhrazena daň, ačkoliv tímto jednáním mohlo zároveň dojít i k naplnění skutkové podstaty trestného činu. Proto nedopadá na takové posouzení § 99 odst. 2 daňového řádu, podle kterého si nemůže učinit úsudek o tom, zda byl mj. spáchán trestný čin a kdo za něj odpovídá. V takovém případě jde totiž o otázky na sobě nezávislé. Jiná je však situace, pokud je pravomocným rozhodnutím soudu v trestním řízení rozhodnuto o tom, že se určitá osoba dopustila trestného činu, který spočívá ve skutku, který je zároveň podstatný pro rozhodnutí v daňovém řízení. V takovém případě správce daně z tohoto závěru vycházet musí. Obdobné závěry platí i pro vázanost soudu při přezkumu rozhodnutí správního orgánu, když podle § 52 odst. 2 s. ř. s. je soud vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Jak vyplývá z ustálené judikatury civilních soudů k § 135 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, který stanoví ohledně trestných činů stejné pravidlo, je vázanost dána zejména výrokem o vině a to právní i skutkovou částí (viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 10. 2007, sp. zn. 26 Odo 197/2006.“ Závěry krajského soudu a žalovaného v napadeném rozsudku a rozhodnutí s citovanými právními názory zcela korespondují.

Je tedy nutné konstatovat, že správní soudy jsou v souladu s § 52 odst. 2 s. ř. s. ve své rozhodovací činnosti vázány tím, že stěžovatel spáchal zvláště závažný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1, 3 trestního zákoníku ve výši 7 268 348 Kč (7 085 430 Kč + 182 918 Kč), nemohou proto při přezkumu zákonnosti rozhodnutí správního orgánu dospět k závěru, že stěžovatel nebyl povinen spotřební daň ve výši uvedené v odsuzujícím rozsudku do státního rozpočtu odvést. Jak přitom dále uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 – 71: „Rozsah trestní odpovědnosti přitom nemusí být nutně totožný jako rozsah odpovědnosti daňové, a to nejen v rovině dokazování, což potvrzuje i doktrína: „V praxi dochází často k rozdílu mezi závěrem finančního orgánu a rozhodnutím soudu o zkrácené dani v důsledku toho, že dokazování v daňovém řízení podle zákona o správě daní a poplatků je z hlediska toho, k čemu může správce daně přiblížit, mnohem volnější a širší v porovnání s dokazováním v trestním řízení (např. soud se musí vždy náležitě vypořádat i s obhajobou obviněného, že jeho výdaje na dosažení příjmu u daní z příjmů byly vyšší, než např. stanoví procentuální sazbou konkrétní daňový předpis - viz § 2 odst. 5, 6, § 89, § 125 a § 220 odst. 2 TrŘ)“ (srov. Pavel Šámal, František Púry, Stanislav Rizman, Trestní zákon, 6. vydání. Praha: 2004, s. 921). Daňový subjekt může být z hlediska daňového práva odpovědný i přesto, že jeho jednání nedosahuje intenzity trestného činu, samozřejmě pouze za předpokladu, že je jeho daňová odpovědnost příslušnými orgány dostatečně prokázána. Finanční částka, jež je stěžovateli vyměřena v daňovém řízení, nemusí být nutně totožná s částkou, za níž byl stěžovatel uznán vinným z trestného činu zkrácení daně, či byl dokonce obžaloby zproštěn. Obdobný princip je uplatňován i v civilním soudním řízení, kdy Nejvyšší soud v rozhodnutí ze dne 15. 4. 1999, sp. zn. 21 Cdo 2368/98, vyslovil, že „soud na základě hodnocení důkazů odpovídajícího ustanovení § 132 o.s.ř. proto může dospět k závěru, že skutek, pro nějž byl účastník občanského soudního řízení trestně stíhán a v němž je zároveň spatřováno jeho protiprávní jednání, se stal, přestože soud v trestním řízení učinil závěr, že tento skutek nebyl prokázán.“ V projednávané věci přitom stěžovatel výši vyměřené spotřební daně nijak nezpochybňoval. Již z výše

uvedených důvodů nemůže být s ohledem na vázanost správních orgánů a soudů označeným rozsudkem trestního soudu kasační stížnost stěžovatele důvodná.

Zároveň je ovšem třeba uvést, jak správně podotkl již krajský soud, že žalovaný své rozhodnutí nepostavil toliko na odkazu na pravomocný rozsudek v trestním řízení. Postup žalovaného je přitom logický, neboť o pravomocném rozsudku v trestní věci se žalovaný dozvěděl teprve v průběhu odvolacího řízení.

Pouze pro úplnost a vyšší přesvědčivost tohoto rozhodnutí tedy považuje Nejvyšší správní soud nad rámec rozhodovacích důvodů za vhodné k námitkám stěžovatele uvést, že v daňovém řízení proběhlo rovněž dokazování, mimo jiné výsledkem svědka D. a stěžovatele; své závěry žalovaný učinil po zhodnocení také jejich obsahu. Přihlédl rovněž k důkazům opatřeným z trestního spisu, a to k výsledkům sledování stěžovatele, předmětné garáže a motorového vozidla Mercedes Benz VITO provozovaného stěžovatelem, dále k informacím z odposlechů a k protokolu o výsledku svědka D. Na str. 11 až 13 napadeného rozhodnutí žalovaný obsáhle hodnotí uvedené důkazy a zdůvodňuje, proč považuje výpovědi a tvrzení pana D. za nevěrohodná a z jakého důvodu nevylučují možnost, že stěžovatel o skladování předmětných tabákových výrobků věděl, podílel se na něm a s výrobky mohl manipulovat (měl je v dispozici), tedy je „skladoval“ ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

Krajský soud se ztotožnil se skutkovými a právními závěry žalovaného, což přesvědčivě zdůvodnil a ani Nejvyšší správní soud nemá důvodu s tímto posouzením věci nesouhlasit. Jak správně podotkl již krajský soud, výkladem pojmu „skladování“ se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85, publ. pod č. 2533/2012 Sb. NSS, jehož závěry byly formulovány do následující právní věty: *„Pro 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 [v nyní posuzované věci ve smyslu § 147 odst. 1 a 3 daňového řádu a § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních - pozn. NSS], tak může být považován i ten, kdo má tyto výrobky pouze v detenci, není-li zjištěna osoba, která by je skladovala „kvalifikovaným“ způsobem. Z odůvodnění citovaného rozsudku pak plyne, že „vlastníka nemovitosti, v níž je uskladněno jisté zboží, nelze a priori považovat za skladovatele těchto věcí. U skladování 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.“*

Na citovaný rozsudek Nejvyšší správní soud navázal v rozsudku ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 - 71, který citoval již krajský soud a podle něhož *„[p]ro vznik povinnosti dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je relevantní uložení vybraných výrobků u osoby, kterou lze považovat za skladovatele ve smyslu výše uvedeném, neboť shora provedený výklad pojmu skladování je použitelný i na právě projednávanou věc. Pro naplnění*

pokračování

tohoto pojmu je nepodstatné, kdo má uložené výrobky ve svém vlastnictví (srov. také rozsudky zdejšího soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 - 68, a ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 - 53), podstatné je faktické ovládání věci. Z povahy věci pak plyne, že při určování osoby povinné k dani se celní orgány obracejí nejprve na osoby, u nichž je detence zboží nejvíce pravděpodobná, tedy vlastníka či oprávněného nájemce skladovacích prostorů. Tyto osoby buď prokáží, že se jedná o výrobky zdaněné, případně se od odpovědnosti odvést daň liberují, protože prokáží, že k těmto výrobkům nemají jakýkoliv kvalifikovaný vztah (srovnej rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85). Je však třeba zdůraznit, že určování osoby povinné k dani nemůže být ani v těchto specifických případech svévolné či nahodilé, ale jak zdejší soud zdůraznil v rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 - 80: „Postup cestou od osoby s nejbližším vztahem k výrobkům k osobám dalším je nutné omezit, a to pouze na osoby, u kterých je existence detenčního práva k výrobkům alespoň pravděpodobná“.

Stěžovatel v kasační stížnosti *de facto* napadá pouze hodnocení provedených důkazů a předestírá svou verzi skutkového stavu a právního hodnocení; ostatní provedené důkazy v rámci své argumentace zcela pomíjí. Podle Nejvyššího správního soudu je ze správního spisu zřejmé, že argumenty a tvrzení stěžovatele nemají v provedeném dokazování oporu. Jak plyne z výše uvedeného, vlastník garáže pan F. v rozhodné době do garáže nevstupoval a ke zboží v ní uskladněnému neměl žádný vztah. Ve výpovědích stěžovatele a svědka D. přitom existují četné rozpory. Z protokolů o prohlídce vozidla Mercedes Benz VITO a garáže plyne, že stěžovatel věděl, co převáží a co je uskladněno v garáži (tabákové výrobky a alkohol), což je již jen potvrzováno úředním záznamem o podání vysvětlení ze dne 13. 8. 2011. Stěžovatel ovšem následně vše začal popírat a tvrdit, že garáž přenechal do podnájmu svědku D. a byl v ní pouze zřídka za účelem kontroly elektroinstalace. Svědek D. nejprve ve svém prohlášení ze dne 29. 3. 2013 tvrdil, že věděl, jaké zboží je v garáži uskladněno, a že s ním obchodoval. Při výpovědích v daňovém a trestním řízení naopak uvedl, že nevěděl, jaké zboží je v garáži uskladněno. Rozpory se týkaly rovněž skutečností uváděných svědkem D. o vlastníkovi předmětného zboží. V trestním řízení svědek D. o prohlášení ze dne 29. 3. 2013 sdělil, že jej sepsal sám, před žalovaným pak tvrdil, že mu prohlášení přinesl stěžovatel a on je pouze podepsal. Rozpory se týkaly rovněž odvozu zboží z garáže po ukončení jejího nájmu a vztahu „pana V.“ k uskladněnému zboží a užívání garáže (dle tvrzení stěžovatele a svědka D. se mělo údajně jednat o obchodního partnera pana D., kterého se však policejním orgánům nepodařilo vypátrat).

Nejvyšší správní soud uzavírá, že tvrzení svědka D. a stěžovatele týkající se dispozice se zbožím a užívání garáže lze označit za nepřesvědčivá, mezi sebou navzájem, jakož i vnitřně rozporná, a v důsledku toho nevěrohodná. S přihlédnutím k ostatním provedeným důkazům (zejm. protokolům o sledování a odposlechům) a dalším skutečnostem, které vyšly v průběhu řízení najevo (zejm. pravomocný rozsudek trestního soudu, jímž byl stěžovatel odsouzen za trestný čin spočívající ve shodném skutku v trestním řízení), je zjevné, že stěžovatel věděl o skladování předmětných tabákových výrobků v garáži, měl je v dispozici a mohl s nimi opakovaně manipulovat, což také činil. Měl tedy k vybraným výrobkům „kvalifikovaný vztah“ ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, a proto je osobou povinnou k uhrazení spotřební daně z předmětných tabákových výrobků. Celní orgány správně a dostatečně zjistily skutkový stav, přičemž hodnotily dostatečné množství důkazů, a to každý jednotlivě a všechny ve vzájemné souvislosti; přitom přihlížely ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, a to

objektivně, ve prospěch i neprospěch stěžovatele (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Krajský soud dospěl ke správnému závěru, pokud konstatoval, že stěžovatel se své odpovědnosti nemůže zprostit tvrzením, které nijak nedoložil a nebylo prokázáno ani konfrontací výpovědí stěžovatele a svědka D. Naopak není pravdou, že by krajský soud k podnájemnímu vztahu nepřihlédl, jak tvrdil stěžovatel; nelze zaměňovat odlišnost právního názoru soudu a stěžovatele s nedostatečností odůvodnění napadeného rozsudku. Z týchž důvodů nelze přisvědčit tvrzení stěžovatele, že se krajský soud nijak argumentačně nevypořádal se závěry vyslovenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 - 71. Naopak, krajský soud jej v napadeném rozsudku výslovně citoval, při právním posouzení z něj vycházel a závěry v něm učiněné příležitostně aplikoval na nyní projednávanou věc., přičemž zdůraznil svou vázanost rozsudkem trestního soudu ve smyslu § 52 odst. 2 s. ř. s., jak již bylo výše rozvedeno.

Dále je třeba zmínit, že pro aplikaci zásady *in dubio pro reo*, které se stěžovatel dovolával, nebylo v této věci prostoru, neboť skutkový stav byl zjištěn zcela dostatečně.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal námitky stěžovatele, že krajský soud učinil nesprávné skutkové a právní závěry o tom, zda je stěžovatel plátcem daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, nedůvodné.

IV. Závěr a náklady řízení

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel úspěch neměl a žalovanému, který měl ve věci úspěch a měl by právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady s tímto řízením nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 31. května 2017

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu