



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **T. T. H. V.**, zastoupená JUDr. Jiřím Gottweisem, advokátem se sídlem Kapucínské náměstí 303/5, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2019, č. j. 7417/2019-900000-311, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 5. 2020, č. j. 62 Af 22/2019 - 76,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 7. 5. 2020, č. j. 62 Af 22/2019 - 76, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Generální ředitelství cel ze dne 5. 2. 2019, č. j. 7417/2019-900000-311, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti ve výši 28 933 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Jiřího Gottweise, advokáta se sídlem Kapucínské náměstí 303/5, Brno.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 2. 2019, č. j. 7417/2019-900000-311 (dále jen „napadené rozhodnutí“), bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 9. 2018, č. j. 219508/2018-530000-32.1 (dále jen „prvostupňové správní rozhodnutí“), jímž byla

žalobkyni vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období leden 2018 ve výši 721 072 Kč.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) žalobou, jíž se domáhala jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítala, že správce daně porušil zásadu volného hodnocení důkazů, neboť v daňovém řízení neprovedl žádné bezprostřední dokazování; vycházel jen z podkladů trestního řízení, které jsou však podle ní pro vyměření daně nedostačující. Ve zjištěném skutkovém stavu nemá oporu tvrzení, že skladovala tabákové výrobky v nákladovém prostoru dodávky Mercedes, pročez je nesprávný závěr žalovaného, že je plátcem spotřební daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v rozhodném znění (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Pochybení správce daně žalobkyně spatřovala i v tom, že nehodnotil obsah jejího podání, kterým reagovala na výzvu k odstranění pochybností, nýbrž přihlížel jen k jejímu tvrzení v úředním záznamu pořízeném v rámci trestního řízení, ačkoli v něm nebyla povinna vypovídat pravdu. Nebyla procesně pasivní, neboť hodnotu důkazních prostředků převzatých z trestního řízení kvalifikovaně popřela, čímž důkazní břemeno ohledně prokázání jejího kvalifikovaného vztahu ke skladovaným výrobkům přešlo na správce daně. Namítla také nicotnost napadeného rozhodnutí, neboť ve správním spise chybí monitoring, ze kterého správce daně při rozhodování vycházel.

Rozsudek krajského soudu

[3] Krajský soud rozsudkem ze dne 7. 5. 2020, č. j. 62 Af 22/2019 - 76 (dále jen „napadený rozsudek“), podanou žalobu zamítl. Shrnl jádro sporu spočívající v tom, zda měl žalovaný dostatečné podklady pro závěr, že žalobkyně skladovala výrobky zajištěné v dodávce Mercedes, když vycházel výhradně z důkazních prostředků (listinných podkladů) z přípravného trestního řízení se žalobkyní. Soud konstatoval, že s ohledem na § 93 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), není použití důkazních prostředků získaných v jiných řízeních (při splnění zákonných podmínek) v rozporu se zákonem, což ostatně žalobkyně ani netvrdila. Neztotožnil se s námitkou, že žalovaný pochybil, neboť úřední záznamy z trestního řízení byly jedinými důkazními prostředky; nepřisvědčil ani porušení zásady bezprostřednosti. Rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, je dle něj nepřipadný, neboť se vztahuje k listinám o výpovědích svědků učiněných v trestním řízení; v daném případě však listiny toliko popisovaly děje, které se staly. Zatímco opakovaný výslech svědka lze provést znovu, zaznamenat již uskutečněné děje znovu nelze. Správce daně tedy nemohl postupovat jinak než tyto důkazy provést jako listinné; k porušení zásady bezprostřednosti proto nedošlo. S úředními záznamy (ze dne 11. 9. 2017, ze dne 31. 10. 2017 a ze dne 23. 1. 2018) se žalobkyně měla možnost seznámit při nahlížení do spisu, tudíž nebyla zkrácena na svých právech. Dle soudu z nich plynou tyto významné skutečnosti: 1) zajištěné výrobky se nacházely v dodávce Mercedes, 2) klíče od této dodávky byly nalezeny v osobním automobilu Audi užívaném žalobkyní, 3) žalobkyně minimálně ve dvou případech manipulovala s obsahem dodávky.

pokračování

[4] Soud poukázal na § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních definující skladovatele vybraných výrobků jako plátce spotřební daně; k výkladu pojmu skladování odkázal na rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017 - 30, z nějž citoval. Z důkazů dle soudu vyplývá, že žalobkyně disponovala klíči od dodávky, kde se zajištěné výrobky nacházely, přičemž nejméně dvakrát s tímto nákladem manipulovala; to naplňuje definiční znaky detence dle odkazovaného rozsudku. Současně žalobkyně v řízení před správcem daně ani krajským soudem neuvedla vlastní věrohodné tvrzení, které by závěry o detenci zpochybňovalo. Nelze za něj považovat sdělení, že jí výrobky zajištěné v dodávce Mercedes nepatří a nemůže k nim tedy uvést další informace. Takový obecný nesouhlas nevede k přenesení důkazního břemena na správce daně, který jej dle názoru soudu unesl. Nadto žalobkyně ve svém podání popírá toliko vlastnické právo k zajištěným výrobkům, nikoli jejich detenci. Na věci nic nemění, že v jednom z případů, kdy manipulovala s obsahem dodávky, s ní byl další člověk; neuvedla totiž žádnou vlastní verzi vyvracející žalovaným prokázané skutečnosti. Tvrzení, že známému pomáhala nakládat do dodávky několik pytlů, aniž by znala jejich obsah, nikterak nedoložila a krajský soud jej považoval za účelové. Stejně tak nepřisvědčil námitce, že správce daně přihlížel pouze k úřednímu záznamu ze dne 25. 1. 2018, neboť nosné důvody napadeného rozhodnutí se o tento úřední záznam neopírají; správce daně z něho čerpal toliko pro dokreslení situace. Krajský soud proto uzavřel, že správce daně v řízení dostatečně zjistil skutkový stav (použitím důkazních prostředků z jiných řízení prokázal výkon detence zajištěných výrobků), který se žalobkyni nepodařilo zpochybnit; za tohoto stavu nebylo namístě, aby správce daně obstarával další důkazní prostředky a prováděl další dokazování. Nedůvodnou pak shledal i námitku nicotnosti napadeného rozhodnutí z důvodu absence monitoringu ve správním spise, neboť správce daně vycházel toliko z písemných záznamů předmětného monitoringu, které součástí správního spisu jsou.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

II.1 Kasační stížnost žalobkyně

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost, ve které jej navrhla zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Rozporuje zjištěný skutkový stav, ke kterému dospěl správce daně pouze na základě tří úředních záznamů; má za to, že z nich nevyplývá, že tabákové výrobky skladovala. K úřednímu záznamu ze dne 11. 9. 2017, č. j. 56867-2/2017-900000-751.4, namítá, že pouze z toho, že pravděpodobně řídila osobní automobil Audi, nelze dospět k závěru, že je osobou, která v něm měla uschovány klíče od dodávky Mercedes; to zvláště za situace, kdy daný automobil není v jejím vlastnictví ani výlučném užívání a od doby, kdy jej měla pravděpodobně řídit, uplynuly cca 4 měsíce. K úřednímu záznamu ze dne 31. 10. 2017, č. j. 69794/2017-900000-751.4, uvádí, že z něj nevyplývá, že měla dodávku Mercedes sama klíčem otevřít; rovněž se z něj nepodává, že by měla k dodávce jakýkoli kvalifikovaný vztah. Ze záznamu je přitom zřejmé, že nebyla v blízkosti dodávky sama. Nadto není průkazné, zda se jedná o tu samou dodávku, ve které byly nalezeny zajištěné tabákové výrobky, neboť kromě toho, že se jedná o běžný typ dodávky Mercedes-Benz Sprinter bílé barvy, nebyla blíže popsána ani nebyla uvedena RZ vozidla. Z úředního záznamu ze dne 23. 1. 2018, č. j. 6103/2018-900000-751.2, nelze postavit najisto, že v těchto pytlích byly tabákové výrobky; nevyplývá z něj ani, že by stěžovatelka disponovala klíči od dodávky

nebo že by ji odemykala či zamykala. Ze všech záznamů tedy toliko plyne, že jednou řídila osobní vozidlo Audi ve vlastnictví třetí osoby, v němž byly po 4 měsících nalezeny klíče od dodávky Mercedes. Během čtvrt roku se jednou pohybovala s neznámou osobou kolem předmětné dodávky a jednou pomáhala neznámé osobě do ní naložit 15 pytlů neznámého obsahu. Shrnuje, že pouze tato zjištění učiněná na základě monitoringu trvajícího po dobu skoro půl roku plynou ze spisu; monitoring zároveň neprobíhal soustavně, tudíž nelze prokázat, že pytle, které pomáhala nakládat nezjištěné osobě, jsou totožné s těmi zajištěnými během prohlídky. Její vina nebyla prokázána ani v trestním řízení. Poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2011, sp. zn. I. ÚS 3622/10, týkající se nepřímých důkazů vedoucích k odsouzení obviněného; má za to, že jeho požadavky jsou použitelné i v projednávané věci. Nepřímé důkazy, jež mají prokázat její skladovatelství, netvoří ucelený, spojitý a na sebe navzájem navazující řetěz důkazů, které vylučují jakoukoliv pochybnost o vině. Krajský soud dle stěžovatelky dospěl k závěrům, které z úředních záznamů neplynou; důkazní prostředky jsou navíc nejen nedostatečné, ale byly i nesprávným způsobem vyhodnoceny. Upozorňuje, že dle § 158d zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (dále jen „trestní řád“), má-li být záznam pořízený při sledování použit jako důkaz, je třeba k němu připojit protokol s náležitostmi uvedenými v § 55 a 55a téhož zákona; předmětné úřední záznamy ovšem tyto náležitosti neobsahují a nemohou proto být použity jako důkaz ve správním řízení.

[6] K použitelnosti důkazů získaných v trestním řízení stěžovatelka odkazuje na rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Afs 163/2014 - 38, či ze dne 21. 2. 2018, č. j. 6 Afs 257/2017 - 31. Posouzení toho, zda byly důkazní prostředky v jiném řízení pořízeny v souladu se zákonem, činí správní orgán v rámci předběžné otázky, kterou si musí kladně vyřešit, aby mohl takové důkazní prostředky v řízení použít. Podle stěžovatelky toto nemohlo být v přezkoumávané věci provedeno, neboť podklady pro úsudek, zda byly důkazy pořízeny v souladu se zákonem, nejsou součástí spisového materiálu. Byly provedeny tři prohlídky (domu, automobilu a dodávky), ovšem příslušný příkaz soudce není ve správním spise založen; nařízení domovní prohlídky bylo navíc učiněno na základě odposlechů, které taktéž nejsou součástí spisu. Stejně tak protokoly z prohlídky osobního automobilu Audi a dodávky Mercedes nejsou součástí spisu. Třetí úřední záznam pak byl proveden vytěžením kamerového záznamového zařízení na základě povolení ke sledování vozidla; kamerový záznam ani povolení ke sledování vozidla od státního zástupce však opět nejsou součástí spisu. Jelikož tedy klíčové podklady umožňující provedení předběžného posouzení zákonnosti důkazů nejsou součástí správního spisu, nelze dle stěžovatelky postavit najisto, zda byly důkazy z jiného řízení pořízeny v souladu se zákonem. Dále zdůrazňuje, že v samotném trestním řízení proti ní se prokázalo, že příkazy k odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu byly vystaveny na jiné období, než ve kterém odposlechy probíhaly; prvostupňový trestní rozsudek byl z tohoto důvodu zrušen. Dle stěžovatelky byly použity důkazní prostředky z jiného řízení, které pravděpodobně nebyly pořízeny v souladu se zákonem; jelikož je na nich postaveno celé řízení, má za to, že by jejich použitelnost měla být postavena najisto.

[7] Úřední záznamy mají podle krajského soudu vyvracet tvrzení stěžovatelky, že dodávku Mercedes nezná a nikdy v ní nebyla. Ta ovšem namítá, že má pouze obecné povědomí o značkách automobilů. Označení Mercedes Sprinter si není schopna spojit

pokračování

s konkrétním typem vozidla; registrační značku uvedenou ve výzvě nezná. Není tedy schopna jakkoliv identifikovat předmětnou dodávku; její sdělení, že ji nezná, je tudíž zcela pravdivé.

[8] Stěžovatelka dále cituje § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních a shrnuje, že ji správce daně shledal skladovatelem toliko na základě skutečností, že se dvakrát během půl roku pohybovala kolem zaparkované dodávky Mercedes a že ve vozidle, které jednou pravděpodobně použila, byly nalezeny klíče od dané dodávky. Ani jedno z těch vozidel přitom není jejím majetkem. Poukazuje na rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85, dle něž pojem skladování by měl být vykládán spíše ve smyslu detence; je přitom primárně úkolem celních orgánů prokázat, že způsob nakládání s vybranými výrobky lze považovat za skladování. Dále stěžovatelka odkazuje na rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 - 80, a odbornou literaturu definující detenci. Z provedených důkazů dle ní neplyne, že byla detentorem tabákových výrobků. Neexistuje záznam, podle něž s předmětnými tabákovými výrobky sama manipulovala, prodávala je či někam převážela; to dokonce není tvrzeno ani správními orgány, které pouze uvádí, že stěžovatelka měla pomoci nakládat pytle s nezjištěným obsahem do dodávky. Navíc není rozlišováno mezi 15 pytli v dodávce, se kterými měla stěžovatelka manipulovat, a ostatními tabákovými výrobky nalezenými na místě. Smyslem zákona o spotřebních daních je přitom postihovat za neoprávněné skladování neznačených tabákových výrobků jejich skladovatele (tj. osoby, která mají k těmto výrobkům vlastní subjektivní vztah), nikoliv jakoukoliv osobu, kterou se podaří ztotožnit. Skladovatelem je osoba, která má faktické panství nad věcí a k ní kvalifikovaný vztah; srov. rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85. Stěžovatelka za něj považována být nemůže, neboť jí nebyl prokázán žádný (natož kvalifikovaný) vztah k nalezeným tabákovým výrobkům; ten nelze dovodit z pomoci při nakládání blíže nespecifikovaných pytlů do cizí dodávky.

[9] Smyslem výsledku před provedením prohlídky je, v případě dobrovolného vydání věci, tento zásah odvrátit. Stěžovatelka namítá, že pokud spolupracovala, existenci tabáku (pozn. NSS: ve svém bytě) přiznala a neodmítla jeho dobrovolné vydání, splnila vše, co po ní lze požadovat k odvrácení domovní prohlídky; ta však byla nařízena ještě dřív, než s ní byl proveden výslech.

II.2 Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[10] Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že stěžovatelka v kasační stížnosti nijak věcně nereaguje na závěry vyslovené v napadeném rozsudku, ale předkládá nové skutečnosti a novou právní argumentaci, které nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem ani před správcem daně, ač tomu tak být mohlo. Kasační stížnost je proto dle žalovaného na samé hranici přípustnosti ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[11] Závěr krajského soudu, že správce daně v řízení dostatečně zjistil skutkový stav, který se stěžovatelce nepodařilo zpochybnit (pročež nebylo namístě obstarávat další důkazní prostředky a provádět další dokazování), považuje za zcela správný. Stejně tak má za to, že správce daně použitím důkazních prostředků z jiných řízení v souladu s § 93 daňového řádu prokázal výkon detence zajištěných výrobků stěžovatelkou. K úřednímu

záznamu ze dne 11. 9. 2017 uvádí, že správní orgány rozporovaný závěr, že měla ve vozidle Audi uschovány klíče od dodávky Mercedes, vůbec neučinily; otázka, zda je vlastníkem či výlučným uživatelem vozidla Audi, pak není rozhodná. K úřednímu záznamu ze dne 31. 10. 2017 uvádí, že krajský soud ani správní orgány své závěry neopřely o zjištění, že stěžovatelka dodávku Mercedes klíčem sama otevřela, ani o to, že k ní měla nějaký kvalifikovaný vztah. Námitka, že ze záznamu nevyplývá, že se jedná o tu samou dodávku, ve které byly nalezeny tabákové výrobky, je v řízení o kasační stížnosti uplatněna poprvé, pročez je dle žalovaného nepřijatelná. Skutečnost, že stěžovatelka nebyla v blízkosti dodávky sama, není sporná; stěžovatelka však neuvádí, jaký důsledek to má mít na zákonnost napadeného rozsudku. K úřednímu záznamu ze dne 23. 1. 2018 rozporuje žalovaný tvrzení stěžovatelky, že správní orgány postavily najisto, že 15 pytlů, které přemísťovala do dodávky, obsahovalo tabák a cigarety; vycházely toliko ze závěru, že předmětné pytle obsahovaly „s největší pravděpodobností tabákové výrobky“. Dospěly k tomu s ohledem na ucelený, spojitý a na sebe navzájem navazující řetěz nepřímých důkazů obsažených ve správním spise. Z něj rovněž vyplývá, že stěžovatelka disponovala klíčem od dodávky Mercedes; napadený rozsudek se však neopírá o to, zda stěžovatelka dodávku sama odemykala či zamykala. K argumentaci, že záznamy pořízené při sledování nemohly být použity jako důkazy ve správním řízení, neboť neobsahují náležitosti podle § 55 trestního řádu (jméno a příjmení úředních osob), žalovaný uvádí, že se jedná o nepřijatelnou kasační námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[12] K výtce, že z provedených důkazů neplyne, že stěžovatelka byla detentorem (skladovatelem) zajištěných výrobků, žalovaný uvádí, že není nutné prokázat, že s nimi manipulovala, prodávala je či je někam převážela. Dostatečné je i to, že ze shromážděných důkazních materiálů je nepochybné, že měla do dodávky Mercedes přístup, když disponovala klíčem k ní, otevírala ji i uzavírala, pohybovala se v ní a navíc do ní ve spolupráci s další osobou přeložila 15 pytlů obsahujících s největší pravděpodobností tabákové výrobky. To dokazuje, že stěžovatelka dodávku fakticky používala jako sklad, přičemž mohla s předměty v ní uloženými v zásadě kdykoliv volně nakládat. Jelikož správce daně považoval stěžovatelku za skladovatele z důvodu detence neznačených tabákových výrobků, neměl povinnost prokazovat její kvalifikovaný vztah k předmětnému zboží.

[13] Není pravdou, že v daňovém řízení absentuje posouzení předběžné otázky, zda důkazní prostředky v přípravném trestním řízení byly zajištěny v souladu se zákonem; žalovaný se k této otázce rozsáhle vyjádřil v bodech 108 až 121 napadeného rozhodnutí. Ke stěžovatelkou až v kasační stížnosti poprvé namítané vadě řízení spočívající v tom, že správní spis neobsahuje příkaz soudce k provedení domovní prohlídky ani povolení státního zástupce ke sledování vozidla a pořízení kamerových záznamů, žalovaný uvádí, že se opět jedná o nepřijatelný důvod kasační stížnosti ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Podotýká, že účelem daňového řízení není přezkoumávat zákonnost těch úkonů trestního řízení, z nichž správce daně v daňovém řízení nevychází. Nepravdivé je tvrzení, že správní spis neobsahuje protokol o provedení prohlídky dodávky Mercedes (je založen pod č. j. 71665/2018-560000-32.1). Zjištěný skutkový stav má ve správním spise plnou oporu, přičemž nebylo třeba zajišťovat další důkazní prostředky; stěžovatelka ostatně návrh na provedení dalších důkazních prostředků z přípravného trestního řízení nevznesla. K argumentaci stěžovatelky, že příkazy k odposlechu a záznamu telekomunikačního

pokračování

provozu byly vystaveny na jiné období, než ve kterém probíhaly (pročež byl odvolacím soudem zrušen prvostupňový trestní rozsudek), žalovaný konstatuje, že tato skutečnost je zcela irelevantní, neboť daňové řízení se o odposlechy a záznamy telekomunikačních hovorů nijak neopírá. Z předmětného odvolacího rozhodnutí je navíc zřejmé, že prvostupňový trestní soud provedl důkazy protokoly o sledování osob a věcí (včetně kamerových záznamů) dle trestního řádu; zde žádné pochybení nebylo. Sledování probíhalo na základě řádného povolení dle § 158d odst. 2 trestního řádu a protokoly obsahují náležitosti dle § 55 odst. 1 písm. a) - f) trestního řádu. Není přitom zákonem stanovena nutnost vyjmenovávat konkrétní osoby, jež se podílely na sledování, neboť osoba, která protokoly vyhotovila, je zde uvedena; rovněž je zaznamenáno, že předmětné sledování provádělo příslušné oddělení PČR. Ani z odvolacího trestního rozhodnutí tedy neplyne jakákoliv nezákonnost převzatých podkladů.

[14] Jen proto, že stěžovatelka má údajně pouze obecné povědomí o značkách automobilů, označení Mercedes Sprinter si není schopna spojit s konkrétním typem vozidla a registrační značku uvedenou ve výzvě nezná, nelze dospět k závěru o pravdivosti jejího tvrzení, že o předmětné dodávce nic neví. Nemůže vyvrátit, že stěžovatelka, která byla při monitoringu dodávky Mercedes identifikována, nejen o její existenci věděla, ale prokazatelně do ní nejméně dvakrát vstoupila.

[15] Taktéž k námitce nezákonnosti provedené domovní prohlídky a odposlechů žalovaný uvádí, že je uplatněna poprvé až v řízení o kasační stížnosti, pročež je nutno ji označit za nepřípustnou. Nadto konstatuje, že obsahem správního spisu nejsou stěžovatelkou zmiňované odposlechy, tudíž nelze shledat jakékoliv pochybení správních orgánů.

II.3 Replika stěžovatelky k vyjádření žalovaného

[16] Stěžovatelka nemá za to, že by věcně nereagovala na závěry vyslovené v napadeném rozsudku. Její stěžejní námitkou je soudem učinění nesprávné posouzení zjištěného skutkového stavu; ten také není úředními záznamy vůbec prokázán a je toliko dovozován. Navíc krajský soud vycházel z úplně jiných tvrzení než správní orgány. Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že správní orgány neučinily závěr, že stěžovatelka měla ve vozidle Audi uschovány klíče od dodávky Mercedes; dále konstatoval, že správní orgány vycházely pouze z toho, že předmětné pytle obsahovaly „s největší pravděpodobností tabákové výrobky“. Pokud ovšem není napadené rozhodnutí založeno na skutečnostech, že stěžovatelka měla klíče od dodávky uschovány v jí užívaném osobním voze a že do dodávky přemístila zadržené cigarety, řetěz nepřímých důkazů nemůže být spojen.

[17] K výhradě žalovaného, že v kasační stížnosti předkládá nové skutečnosti, stěžovatelka uvádí, že pouze konkretizuje a rozvádí své tvrzení, že skutkový stav byl správními orgány zjištěn naprosto nedostatečně. Ohledně namítaných novot odkazuje na usnesení NSS ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/2005 - 43; pokud soustavně namítá, že byl nedostatečně zjištěn skutkový stav, může alespoň v obrysech formulovaný žalobní bod v řízení o kasační stížnosti dále rozvádět a upřesňovat. Ke zjištění, že záznamy pořízené při sledování nemohly být použity jako důkaz pro absenci náležitostí podle § 55

trestního řádu, měl žalovaný dospět sám, když ověřoval, zda byly pořízeny v souladu se zákonem. I v tomto případě pouze rozvádí svou předchozí námitku použitelnosti úředních záznamů; nejedná se tedy o namítanou novotu.

[18] Žalovaný se sice otázce zákonnosti pořízení podkladů v přípravném trestním řízení rozsáhle věnoval, fakticky ovšem neřešil, zda byly skutečně pořízeny v souladu se zákonem; ostatně ani to posuzovat nemohl, když k tomu neměl příslušné doklady. Správní orgány si z trestního spisu vybraly pouze ty dokumenty, které svědčily v její neprospěch. Upozorňuje, že zákonnost podkladů byla úspěšně rozporována v trestním řízení; o tom se stěžovatelka dozvěděla až po vydání napadeného rozsudku.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatelka je v řízení zastoupena advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[20] Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[21] Kasační stížnost je důvodná.

[22] Stěžovatelka v kasační stížnosti především namítá, že ze správcem daně zjištěného skutkového stavu (podkladů trestního řízení převzatých a založených do daňového spisu) nevyplývá, že by zajištěné tabákové výrobky skladovala ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

[23] Ve správním spise je založen protokol o provedení domovní prohlídky rodinného domu v užívání stěžovatelky ze dne 25. 1. 2018; žádné v něm konstatované skutečnosti nejsou relevantní pro projednávanou věc. Spis obsahuje též protokol o provedení prohlídky jiných prostor - dodávky bílé barvy, zn. Mercedes-Benz Sprinter, z přední strany bez RZ, ze zadní strany s nepravou RZ 2B19687 (dále jen „dodávka Mercedes“) ze dne 25. 1. 2018. Z něj se podává, že před započítím prohlídky byla dodávka otevřena klíčem zajištěným jako stopa č. 1 při prohlídce jiných prostor - osobního automobilu zn. Audi, bílá barva, RZ X (dále jen „vozidlo Audi“); uveden je přehled nalezených věcí (tabákových výrobků). Na základě žádosti o poskytnutí dokumentů pak Generální ředitelství cel zaslalo správci daně tři úřední záznamy z jím vedeného trestního řízení proti stěžovateli.

[24] Z úředního záznamu ze dne 11. 9. 2017, č. j. 56867-2/2017-900000-751.4, plyne, že dne 11. 9. 2017 byl prováděn monitoring na adrese T. X, B. V řadě stojících vozidel bylo zaparkováno vozidlo Audi. V čase 7:38 hod. z domu na uvedené adrese vyšla žena vietnamské národnosti, přičemž podle dodané fotodokumentace se s největší pravděpodobností jednalo o osobu V. T. T. H. (tj. stěžovatelku). Tato žena spolu se dvěma dětmi asijského vzhledu nastoupila do vozidla Audi a odjela. V čase 8:01 hod. se vozidlo

pokračování

Audi, které řídila tatáž žena, vrátilo před dům. Žena vystoupila z vozidla a vešla do domu na uvedené adrese. V čase 8:45 hod. tato žena opět nasedla do vozidla Audi a odjela. V čase 9:00 hod. přijela ve vozidle Audi před dům, zaparkovala před ním a vešla do něj.

[25] Z úředního záznamu ze dne 31. 10. 2017, č. j. 69794/2017-900000-751.4, plyne, že dne 14. 10. 2017 byl prováděn monitoring na adrese Olomoucká 61, Brno. V čase 17:58 hod. se u dodávky Mercedes objevila žena vietnamské národnosti, která byla dle předložené fotografie ztotožněna jako V. T. T. H. (tj. stěžovatelka). Pohybovala se v doprovodu muže nezjištěné totožnosti vietnamské národnosti. Žena otevřela boční dveře dodávky Mercedes. Z místa pozorování nebylo možno zjistit činnost osob ve vozidle. Za 8 minut žena dodávku Mercedes uzavřela a odešla od vozidla směrem k tržnici. Další pohyb této ženy nebyl u předmětné dodávky a jejím okolí zaznamenán.

[26] Z úředního záznamu ze dne 23. 1. 2018, č. j. 6103/2018-900000-751.2, plyne, že na základě povolení ke sledování dodávky Mercedes bylo prováděno vytěžování kamerového záznamového systému, přičemž bylo zjištěno, že dne 23. 1. 2018 v čase 12:35 hod. přijelo blíže nezjištěné vozidlo, ze kterého vystoupil nezjištěný muž vietnamské národnosti. Zároveň s ním k dodávce Mercedes přišla další osoba, dle fotografie získané z registru cizinců zjištěná jako V. T. T. H. (tj. stěžovatelka). Tyto osoby společně vyložily z vozidla daného muže 15 pytlů, které pravděpodobně obsahovaly tabák a cigarety, a přemístily je do nákladového prostoru dodávky Mercedes.

[27] Podle § 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.*“

[28] Nejvyšší správní soud se výkladem § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních ve své judikatuře zabýval již několikrát. Např. ve svém rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 - 80, uvedl: „*Smyslem zákona č. 353/2003 Sb. je skutečně postihovat za neoprávněné skladování neznačených tabákových výrobků jejich skladovatele, tj. osobu, která má k těmto výrobkům vlastní subjektivní vztah. Těmito osobami mohou v obecné rovině být např. neoprávněný uživatel skladovacích prostor, podnájemce, nájemce či vlastník, u nichž je nutno prověřit postupně jejich vztah ke skladovacím prostorům. Odpovědnost za skladování vybraných výrobků je objektivní, nelze ji však chápat v tom smyslu, že za tento delikt odpovídá za všech okolností každý nájemce nebytových prostor, kde byly vybrané výrobky nalezeny. Odpovědnost nelze spojovat pouze s prostorem, nýbrž v prvé řadě s předmětnými výrobky a jejich detentorem.*“ (obdobně viz rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 - 53, ze dne 18. 10. 2019, č. j. 5 Afs 55/2018 - 84, či ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 - 71). 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. rozsudky NSS ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85, publ. pod č. 2533/2012 Sb. NSS, ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 - 71, ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 Afs 123/2016 - 28, či ze dne 28. 5. 2015, č. j. 10 Afs 8/2015 - 42). V rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017 - 30, Nejvyšší

správní soud doplnil, že „*detence je obdobná držbě. Podstatou držby jsou dva prvky: vůle držitele nakládat s věcí jako s vlastní (subjektivní prvek) a faktické ovládní věci, tzv. výkon faktického panství nad věcí (objektivní prvek). Detenční právo vykonává osoba, která stejně jako držitel vykonává faktické panství nad věcí, avšak nakládá s věcí jako s cizí (již zmiňované rozsudky č. j. 9 Afs 11/2010 – 71, či č. j. 10 Afs 8/2015 – 42). Pro naplnění pojmu skladování je nepodstatné, kdo má uložené výrobky ve svém vlastnictví (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního 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 ovládní věci.*“

[29] Nejvyšší správní soud má však za to, že v projednávané věci nebylo (výše shrnutými důkazními prostředky převzatými z trestního řízení) uspokojivě prokázáno, že stěžovatelka byla skutečně skladovatelem tabákových výrobků nalezených v dodávce Mercedes, neboť nebyl dostatečně podložen závěr o faktickém ovládní předmětné dodávky stěžovatelkou.

[30] Krajský soud uvedl v odst. [13] napadeného rozsudku jako jednu ze stěžejních skutečností plynoucí z provedených důkazů to, že klíče od dodávky Mercedes byly nalezeny v osobním automobilu Audi užívaném stěžovatelkou. Nejvyšší správní soud ovšem zdůrazňuje, že protokol o provedení prohlídky jiných prostor - vozidla Audi (při níž se v něm našly klíče od dodávky Mercedes) není součástí spisového materiálu. Žalovaný dokonce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že správní orgány závěr, že stěžovatelka měla ve vozidle Audi uschovány klíče od dodávky Mercedes, vůbec neučinily. V napadeném rozhodnutí žalovaný v odst. [94] toliko uvádí, že nález klíčů ve vozidle Audi užívaném stěžovatelkou „podporuje“ její vztah k dodávce Mercedes. Nejvyšší správní soud proto naznal, že ani samotný nález klíčů od dodávky Mercedes ve vozidle Audi není v přezkoumávaném řízení prokázán žádným důkazním prostředkem založeným v daňovém spise; za řádný důkaz přitom nelze považovat toliko zmínku o této skutečnosti učiněnou v protokole o provedení prohlídky dodávky Mercedes. Nadto je třeba podotknout, že z prvního úředního záznamu sice plyne, že „s největší pravděpodobností“ stěžovatelka (osoba byla ztotožněna pouze na základě fotografie) užívala vozidlo Audi dne 11. 9. 2017 v době monitoringu trvajícího od 7:10 hod. do 10:45 hod., ovšem jednalo se o jediné zjištěné užívání předmětného vozidla. K jeho (v daňovém spise nedoložené) prohlídce však mělo dojít až dne 25. 1. 2018. Stěžovatelce je proto nutno přisvědčit, že za situace, kdy pouze jedno dopoledne více než 4 měsíce před provedením prohlídky řídila předmětné vozidlo, které není v jejím vlastnictví a dle jejího tvrzení ani výlučném užívání (což nebylo správními orgány vyvráceno), by ani nebylo možné učinit nezpochybnitelný úsudek, že vozidlo dlouhodobě systematicky užívala, a tedy že právě ona byla osobou, která v něm měla uschovány klíče od dodávky Mercedes.

[31] Co se týče zdokumentování stěžovatelčina výskytu na tržnici Olomoucká 61, z druhého úředního záznamu se podává, že dne 14. 10. 2017 se (opět na základě ztotožnění dle fotografie) s neznámým mužem pohybovala okolo „*dodávky bílé barvy tovární značky Mercedes-Benz Sprinter*“. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že k bližší identifikaci dodávky záznam toliko uvádí, že RZ vozidla nacházející se na zadní straně „*byla ustanovena jiným celníkem*“, aniž by ve spise byl založen jakýkoli tomu odpovídající záznam. Stěžovatelka měla otevřít boční dveře dodávky, spolu s nezjištěným mužem do ní na 8 minut vstoupit a pak ji uzavřít. Námitce, že ze záznamu nevyplývá, že dodávku měla klíčem otevřít ona

pokračování

sama, žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti přisvědčil a uvedl, že správní orgány takový závěr ani neučinily. Z třetího záznamu pak plyne, že dne 23. 1. 2018 stěžovatelka (opět ztotožněná pouze dle fotografie) vyložila spolu s nezjištěným mužem z jeho vozidla 15 pytlů a společně je přemístili do nákladového prostoru dodávky Mercedes. Opět je třeba konstatovat, že ani z tohoto záznamu neplyne, že by stěžovatelka disponovala klíči od dodávky (odemykala ji či zamykala). Lze tedy shrnout, že z úředních záznamů je zjevné toliko a pouze to, že stěžovatelka dvakrát ve dnech 14. 10. 2017 a (po více než 4 měsících) 23. 1. 2018 vstoupila do dodávky Mercedes; v prvním případě přitom není v úředním záznamu učiněna jednoznačná identifikace vozidla. V obou případech tomu tak bylo společně s dalším nezjištěným mužem vietnamské národnosti, který stejně jako stěžovatelka pokaždé vstoupil do dodávky; není přitom zřejmé, zda jednalo o téhož muže, či nikoliv. Ani v jednom případě není zachyceno, kdo z dané dvojice předmětnou dodávku klíčem odemykal; jednou ji měla toliko „otevřít“ a „zavřít“ stěžovatelka (z čehož nutně neplyne, že disponovala klíčem k ní), podruhé se o tomto procesu nepojednává vůbec. Stěžovatelka byla vždy ztotožněna pouze na základě vizuální shody s fotografií; správní spis přitom neobsahuje fotodokumentaci předloženou pracovníkům odboru pátrání ani podobiznu stěžovatelky (resp. vytěžovaný kamerový záznam), aby bylo možné posoudit míru jistoty na její identifikaci. Nejvyšší správní soud dále poukazuje na to, že správní spis neobsahuje jakékoli další informace o prováděném sledování dodávky Mercedes, resp. třetí úřední záznam (popisující zjištění z kamerového záznamového systému) nepojednává o tom, zda stěžovatelka spolu s nezjištěným mužem byly jediné osoby, které za celou dobu realizovaného monitoringu do předmětné dodávky vstoupily, či nikoliv.

[32] Shora shrnutá zjištění správce daně dle Nejvyššího správního soudu neprokazují, že by stěžovatelka vykonávala faktické panství nad dodávkou Mercedes (tedy i nad tabákovým zbožím v ní nalezeným) ve smyslu rozsudku NSS ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017 - 30. Pouze ze samotných vstupů do dodávky bez dalšího neplyne detence této dodávky. Navíc stěžovatelka v obou případech do dodávky vstoupila s dalším (nezjištěným) mužem; bez toho, aby bylo prokázáno, že stěžovatelka měla v detenci klíče od dané dodávky, není zřejmé, proč byla za osobu ovládající dodávku označena právě ona. Nejvyšší správní soud proto naznal, že správce daně nezjistil skutkový stav věci takovým způsobem, aby na jeho základě bylo možné stěžovatelce z titulu skladování tabákových výrobků dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních vyměřit spotřební daň; pro tuto v žalobě důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, nikoliv jeho posouzení aprobovat.

[33] Nejvyšší správní soud nad rámec výše uvedeného dodává, že kasační námitku stěžovatelky brojící proti nedostatečnému posouzení toho, zda důkazní prostředky převzaté z jiného (trestního) řízení byly pořízeny v souladu se zákonem, shledal nepřipustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Stěžovatelka sice již v odvolání obecně namítala vadu daňového řízení spočívající v tom, že 1/ správce daně použil podklady z přípravného trestního řízení bez prověření zákonnosti jejich pořízení a že 2/ nevyčkal osvědčení jejich zákonnosti trestním soudem. Na tyto odvolací námitky reagoval žalovaný v odst. [109] až [121] napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka v žalobě (srov. odst. [23]) brojila toliko proti odst. [113] rozhodnutí žalovaného, přičemž veškerá její žalobní

argumentace se týkala výhradně toho, proč měly správní orgány vyčkat rozhodnutí trestního soudu. Vůbec tedy nenamítala to, co tvrdí poprvé až v kasační stížnosti, totiž že toto posouzení zákonnosti převzatých důkazních prostředků nemohlo být fakticky realizováno. Správce daně si totiž nevyžádal a součástí spisového materiálu neučinil podklady nezbytné pro vlastní úsudek o tom, zda důkazy byly v trestním řízení pořízeny v souladu se zákonem (např. příkaz soudce k provedení domovní prohlídky a prohlídky jiných prostor, povolení státního zástupce ke sledování vozidla). Není ovšem na Nejvyšším správním soudu, aby byl v projednávané věci zcela první instancí, která se bude touto otázkou zabývat. Bude proto na žalovaném, aby v dalším řízení pečlivě vážil, jaké podklady potřebuje pro to, aby mohl řádně posoudit zákonnost převzatých důkazních prostředků (předmětných úředních záznamů, protokolů o provedení prohlídek a dalších vyžádaných materiálů). Stejně tak žalovaný v dalším řízení vyhodnotí, jaké (případné) důsledky pro něj má zrušující trestní usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 14. 1. 2020, č. j. 4 To 1/2020 - 554, popřípadě nový v mezidobě vydaný trestní rozsudek.

[34] Taktéž kasační argumentace stěžovatelky týkající se tvrzeného porušení § 158d trestního řádu a předchozího výsledku před provedením prohlídky je nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se týká důvodů, které v žalobě nebyly vůbec uplatněny.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[35] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, pročež napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. zrušil. Dospěl k závěru, že správní orgány nedostatečně zjistily skutkový stav věci, pročež přistoupil také ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení (§ 110 odst. 2 písm. a), přiměřeně s § 78 odst. 4 s. ř. s.]. V dalším řízení bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[36] Právo účastníka řízení na náhradu nákladů řízení se odvíjí od jeho procesního úspěchu ve věci (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona). Ten zaznamenala stěžovatelka nejen v řízení o kasační stížnosti, ale v konečném důsledku i v řízení o žalobě (o náhradě nákladů řízení o žalobě je Nejvyšší správní soud povinen v tomto rozsudku rozhodnout s ohledem na § 110 odst. 3 větu druhou s. ř. s.). Stěžovatelka má tudíž proti žalovanému právo na náhradu nákladů vynaložených v obou soudních řízeních. Náklady sestávají v první řadě ze zaplacených soudních poplatků (3000 Kč za žalobu proti rozhodnutí žalovaného, 5000 Kč za kasační stížnost, celkem 8000 Kč), dále pak z nákladů zastoupení. Stěžovatelka byla v obou řízeních zastoupena advokátem, který jí poskytl celkem šest úkonů právní služby dle § 11 odst. 1 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v rozhodném znění (dále jen „advokátní tarif“), a sice převzetí a přípravu zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb (§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu], tři písemná podání ve věci samé – žaloba, kasační stížnost, replika k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], dvakrát návrh na přiznání odkladného účinku [přiměřeně § 11 odst. 2 písm. a) advokátního tarifu - mimosmluvní odměna ve výši jedné poloviny]. Výše náhrady za jeden úkon právní služby v řízení před správními soudy se s ohledem na § 35 odst. 2 *in fine* s. ř. s. odvíjí od § 9

pokračování

odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu a činí 3100 Kč (tj. 5 x 3100 Kč = 15 500 Kč). Ke každému úkonu právní služby je třeba dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu připočíst částku paušální náhrady hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč (tj. 6 x 300 Kč = 1800 Kč). Výslednou částku nákladů spojených s odměnou zástupce (17 300 Kč) je třeba navýšit o daň z přidané hodnoty (3633 Kč), neboť zástupce stěžovatelky je plátcem této daně. Žalovaný je tedy povinen zaplatit stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a řízení o žalobě částku 28 933 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Jiřího Gottweise, advokáta se sídlem Kapucínské náměstí 303/5, Brno.

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

V Brně dne 20. října 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu