



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **M. Z.**, zast. JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem se sídlem Sokolovská 49/5, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 1. 2019, č. j. 38488-10/2018-900000-317, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 2. 2023, č. j. 31 Af 8/2019-280,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **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 :

I. Vymezení věci

[1] Dne 5. 11. 2013 byla v souvislosti s probíhajícím trestním řízením provedena prohlídka nebytových prostor v budově čp. 2912 na ul. Krkonošská ve Dvoře Králové nad Labem. Jednalo se o prostory, které užíval žalobce na základě nájemní smlouvy uzavřené s pronajímatelem (společností DUHACOLOR spol. s r. o.). Při prohlídce bylo nalezeno a následně zajištěno větší množství řezaného tabáku a tabákových výrobků (celkem 18 656 kg) ve volném daňovém oběhu. V návaznosti na to pracovníci Celního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „celní úřad“) provedli místní šetření, jehož předmětem byl odběr vzorků z nalezeného zboží. Tyto odběry prokázaly, že se jedná o tabák, který podléhá spotřební dani z tabákových výrobků podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Součinností s Policií České republiky vyšlo najevo, že žalobce coby pronajímatel měl skladový prostor dále pronajmout slovenské společnosti XINGWANG 1, s. r. o. Tento subjekt však popřel,

že by uvedenou podnájemní smlouvu uzavřel, žalobce nezná a v České republice žádné aktivity nevykonává. Tato zjištění dle celního úřadu nasvědčovala tomu, že je žalobce plátcem spotřební daně, proto vydal dne 30. 9. 2015 výzvu k podání daňového tvrzení ke spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2013. V reakci na tuto výzvu žalobce uvedl, že plátcem spotřební daně není, protože nalezený tabák neskladoval, a navrhl celnímu úřadu, aby předpokládal spotřební daň ve výši 0 Kč.

[2] Celní úřad vydal dne 22. 2. 2016 platební výměr č. 2/550301/16, č. j. 11625/2016-550000-3, jímž žalobci vyměřil spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2013 ve výši 30 502 560 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, na jehož základě žalovaný konstatoval nicotnost tohoto výměru. Následně dospěl celní úřad opětovně k závěru, že žalobci svědčí postavení plátce spotřební daně z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2013, a proto vydal dne 9. 3. 2017 platební výměr č. 2/550301/17, č. j. 18577/2017-550000-31, proti kterému se žalobce opět odvolal. Žalovaný dospěl k závěru, že v řízení o odvolání nelze pokračovat, neboť rozhodnutí o prohlášení nicotnosti prvního platebního výměru bylo vydáno v rozporu se zákonem a je třeba jej zrušit. Rozhodnutí o prohlášení nicotnosti prvního platebního výměru proto zrušil v přezkumném řízení. Z toho důvodu vedle druhého platebního výměru „obživl“ i první platební výměr a vůči nim oběma byla vedena dosud neskončená odvolací řízení. Rozhodnutím ze dne 15. 6. 2018, č. j. 35508/2018-900000-317, žalovaný zastavil řízení o odvolání proti druhému platebnímu výměru, který zároveň zrušil.

[3] Následně rozhodnutím ze dne 2. 1. 2019, č. j. 38488-10/2018-900000-317, zamítl odvolání proti prvému platebnímu výměru. Změnil výrok platebního výměru, když doplnil, že žalobce je plátcem daně jako podílník ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f), věta za středníkem, zákona o spotřebních daních, tedy jako osoba solidárně odpovídající za daň, neboť se pouze podílel na skladování ve smyslu této části ustanovení, neměl však postavení skladovatele ve smyslu části tohoto ustanovení před středníkem. Vytkl také celnímu úřadu, že deklaroval, že daň vyměřil na základě pomůcek, přestože ji fakticky správně vyměřil na základě dokazování. Proto také z výroku rozhodnutí vypustil odkaz na § 145 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 20. 4. 2021, č. j. 31 Af 8/2019-215, zamítl. Jeho rozsudek zrušil následně pro nepřezkoumatelnost Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) rozsudkem ze dne 1. 9. 2022, č. j. 9 Afs 114/2021-61. V něm krajskému soudu vytkl, že nijak nevypořádal žalobní námitku, že ustanovení § 4 odst. 1 písm. f), věta za středníkem, zákona o spotřebních daních je protiústavní, neboť odporuje čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

[5] Krajský soud následně žalobu opět zamítl nyní posuzovaným rozsudkem ze dne 15. 2. 2023. V něm se na základě všech důkazních prostředků opatřených v daňovém i trestním řízení, zejména na základě výpovědí samotného žalobce, ztotožnil s názorem žalovaného, že žalobce je ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f), věta za středníkem, zákona o spotřebních daních osobou, která se na skladování nebo dopravě nezdaněných tabákových výrobků podílela, a tudíž odpovídá za tuto daň společně a nerozdílně. Ze zjištěných skutkových okolností totiž vyplývá, že žalobce sklad ve Dvoře Králové nad

pokračování

Labem, v němž byly tabákové výrobky zjištěny, pronajal a také pomáhal obhospodařovat. Dále žalobce ve výpovědích uvedl, že se zbožím manipuloval, podílel se na vyskladňování nákladního auta, následně sklad zpřístupňoval a za podíl na nakládce a vykládce zboží inkasoval odměnu. Tento závěr nemůže vyvrátit ani jeho další tvrzení, že se blíže nezajímal, o jaké zboží se jedná, staral se pouze o nakládku a vykládku a za každou jednotlivou odvedenou práci dostával finanční odměnu. Z výpovědí žalobce jako svědka v trestním řízení proti organizátorům obchodování s tabákem jasně vyplynulo, že měl a musel mít povědomí o pohybech zboží ve skladu, jenž měl pronajatý a kde byly nalezeny vybrané výrobky. Takto dostatečně zjištěný důkazní stav nepochybně svědčí o podílu žalobce na skladování vybraných výrobků ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f), věta za středníkem, zákona o spotřebních daních. Celnímu úřadu ani žalovanému nelze vytýkat, že neprovedli výslech svědka P. K. v daňovém řízení, neboť závěry daňových orgánů byly dostatečně důkazně podloženy a výslech navrhovaného svědka by již nemohl do tohoto řízení vnést jiný pohled.

[6] Není rozhodné, zda je vyměřovací řízení ke spotřební dani vedeno i s jinými plátcí daně, neboť § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních upravuje v poslední větě solidaritu dlužníků, tedy zásadu, dle níž může být spotřební daň v celé výši vyměřena každému z nich. Na této situaci nemůže nic změnit ani skutečnost, že žalobce nebyl v této věci v rámci trestního řízení obžalován. Na zákonnosti postupu daňových orgánů nic nezměnilo, že žalobci bylo povoleno oddlužení na základě insolvenčního řízení zahájeného dne 31. 8. 2016.

[7] K namítaným procesním vadám celního úřadu i žalovaného během vyměřovacího řízení krajský soud uvedl, že postup žalovaného, který se snažil v odvolacím řízení napravit nedostatky způsobené postupem celního úřadu, nebyl přehledný, konečný výsledek však nebyl nezákonný. Žalovaný odstranil nedostatky prvního platebního výměru, když jej změnil tak, aby z jeho výroku bylo zřejmé, že ke stanovení daně došlo na základě dokazování. Žalovaný seznámil žalobce s postupem v odvolacím řízení a se všemi nově zjištěnými skutečnostmi a poskytl mu dostatečnou lhůtu k vyjádření. Žalobci tak bylo umožněno se vyjádřit ke všem důkazům zjištěným v daňovém řízení. Průběh důkazního řízení nelze zpochybnit jen proto, že celní úřad určitou část daňového řízení výslovně neoznačil institutem postupu k odstranění pochybností.

[8] Krajský soud nepřisvědčil ani žalobní námitce prekluze práva vyměřit daň. Žalobce byl povinen podat daňové přiznání ke dni 27. 12. 2013, takže lhůta pro vyměření daně by uplynula k datu 27. 12. 2016. K datu 30. 5. 2014, tedy očividně před uplynutím prekluzivní lhůty, bylo zahájeno trestní stíhání osob pro trestný čin související se spotřební daní z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2013. Orgány činné v trestním řízení se v tomto řízení nepochybně zabývaly tabákovými výrobky zajištěnými v prostorách skladu ve Dvoře Králové nad Labem. Je tak zřejmé, že se jednalo ve smyslu § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu o trestní stíhání pro daňový trestný čin související s daní, která byla předmětem daňového řízení.

[9] Nepřisvědčil ani námitce, že část ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, která byla žalovaným aplikována, je v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Poukázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 2. 2014, sp. zn. I. ÚS 3271/13, podle něž má zákonodárce v oblasti daňové politiky relativně široký

prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní, a podle kterého Ústavní soud používá pro hodnocení ústavnosti daní test proporcionality v modifikované verzi, sledující toliko vyloučení extrémní disproporcionality a ověřující, zda nedošlo k porušení principu rovnosti. Krajský soud připomněl, že § 4 zákona o spotřebních daních přisuzuje postavení plátce daně nejméně deseti typům fyzických a právnických osob. Pokud s předmětem daně manipuluje a přichází do styku více osob, je logické, že zákon tyto osoby označí za potenciální plátce. I podle rozsudku NSS ze dne 9. 11. 2022, č. j. 2 Afs 288/2021-40, je v pořádku, že spotřební daní lze zatížit i osoby podílející se na skladování, neboť jsou v pozici osob solidárně odpovídajících za daň. Soud se zde sice k otázce ústavnosti § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních nevyjádřil explicitně, z jeho závěrů lze nicméně dovodit, že se ztotožnil s výkladem, dle něhož lze spotřební daní zatížit i osoby podílející se na skladování, aniž by v tom spatřoval protiústavnost. Zpochybněné ustanovení nenaráží ani na limity vyjádřené v nálezu Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, č. 181/2009 Sb., zdůrazňujícím požadavek, aby zákonodárce nemohl stanovit jako předmět zdanění zcela iracionálně zvolené jednání, konání nebo chování osob, neboť tímto postupem by se dopustil zjevného, resp. svévolného porušení ústavního principu rovnosti.

II. Obsah kasační stížnosti žalobce a vyjádření žalovaného

[10] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Vytýká krajskému soudu, že otázku ústavní konformity § 4 odst. 1 písm. f), věta za středníkem, zákona o spotřebních daních posuzoval izolovaně, přestože podle zrušujícího rozsudku NSS ji měl zkoumat v souvislosti s možností jeho ústavně konformního výkladu při aplikaci na daný případ. Krajský soud však pouze odkázal na judikaturu NSS, v níž bylo sporné ustanovení aplikováno bez pochybností o jeho ústavní konformitě. Tím se však nijak nevyjádřil k žalobní argumentaci. Takovou obecnou úvahu mohl učinit ve svém zrušujícím rozsudku už NSS. Krajský soud dále obecně konstatoval, že se uplatní mírnější test ústavnosti, než jaký navrhoval stěžovatel, avšak ani tento mírnější test ústavnosti neprovedl. Stěžovatel navíc nenastolil otázku daňové politiky, v níž Ústavní soud aplikuje zdrženlivější test, ale otázku mezí, v nichž může fyzická osoba odpovídat za splnění daňových povinností jiných osob. Odkaz na usnesení Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3271/13 je zcela nekorektní, neboť se v něm Ústavní soud zabýval otázkou nesouvisející s daněmi.

[12] Krajský soud nezkoumal ústavní konformitu aplikované zákonné úpravy pohledem stěžovatelova případu, navzdory právnímu názoru NSS, který mu uložil ústavně konformně vyložit, jaké jednání může založit ono podílení se na skladování. Stěžovatel již v žalobě argumentoval, že posuzovaná zákonná úprava neobstojí v testu potřebnosti, neboť sledovaného cíle lze bezesporu dosáhnout bližším vymezením podmínky podílení se na skladování, vylučujícím osoby, které o povaze skladovaných výrobků nevěděly. Neobstojí ani v testu přiměřenosti, neboť přiměřenou by byla úprava, která by preferovala vymožení daně od přímých dlužníků, což potvrzuje i judikatura NSS aplikující § 4 odst. 1 písm. f)

pokračování

zákona o spotřebních daních. Na posouzení těchto otázek krajský soud zcela rezignoval. Stejně tak není zřejmé, z čeho krajský soud vyvodil, že povinnost eurokonformního výkladu brání závěru o protiústavnosti příslušné části ustanovení zákona. Ani krajským soudem citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 288/2021-40 neřeší otázku nastolenou stěžovatelem.

[13] Krajský soud navíc navzdory jasné výtce v bodě 23 kasačního rozsudku NSS nereflektoval bohatou judikaturu NSS k aplikaci sporného ustanovení zákona o spotřebních daních, zejména bod 23 rozsudku ze dne 6. 9. 2018, č. j. 7 Afs 273/2018-33, zdůrazňující potřebu hledat osobu s nejužším vztahem k vybraným výrobkům a fakt, že atributem skladování je přinejmenším vědomost o zboží a úmysl je uchovávat a zajistit před znehodnocením, odcizením apod. Je proto právně významnou skutečností, zda je možno identifikovat osobu s těsnějším vztahem k výrobkům, typicky jejich vlastníka, a solidární odpovědnost stěžovatele přichází v úvahu teprve, pokud není známa osoba, která výrobky podléhající spotřební dani skladuje. Stěžovatele nelze hnát k odpovědnosti za spotřební daň pouze proto, že celní úřad od této osoby daň nemůže či nechce vybrat.

[14] V důsledku svých chybných úvah krajský soud uzavřel, že „*takto nastolený důkazní stav nepochybně svědčí o podílu žalobce na skladování vybraných výrobků ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.*“ Právě takováto bezbřehá interpretace pojmu podílet se na skladování je důvodem namítané protiústavnosti. Krajský soud nezohlednil nekonkrétnost právní úpravy a významná specifika skutkového stavu projednávané věci, jako je stěžovatelova nevědomost o povaze skladovaných výrobků. Krajský soud opakuje, že stěžovatel měl povědomí o pohybech zboží, což však nezahrnuje znalost skutečnosti, že šlo o výrobky podléhající spotřební dani. S ohledem na stěžovatelovu profesi nelze dovodit, že by takové povědomí mít měl. Nadto je neslučitelné s principy právního státu, aby si celní úřad vybíral, od kterého ze zúčastněných subjektů spotřební daň vybere.

[15] Z provedeného dokazování navíc nevyplývá krajským soudem konstatovaný skutkový stav, že stěžovatel uzavřel nájemní smlouvu na skladovací prostory, tím sklad zajistil, tyto skladovací prostory nabídl jiné osobě k uskladnění zboží a pomáhal s jejich obhospodařováním, a dále že zboží za úplatu přímo naskladňoval a vyskladňoval, měl tedy povědomí o pohybu zboží a osob v tomto prostoru. Krajský soud po vzoru celního úřadu a žalovaného posuzoval jednotlivé důkazy selektivně tak, aby dospěl k uvedenému závěru, aniž by však stejným způsobem hodnotil důkazy znějící ve prospěch stěžovatele, či alespoň jednotlivé důkazy podrobil důsledné kritice a analýze. Stěžovatel je naopak přesvědčen, že bylo v daňovém i trestním řízení prokázáno, že stavebně oddělenou část skladu přenechal k užívání jinému, a nijak se nepodílel na konkrétním užívání prostoru. Stěžovatel nebyl oprávněn se zbožím umístěným ve skladu sám o své vůli jakkoli manipulovat a jeho vztah ke zboží nelze dovodit ani z ojedinelé výpomoci při skládání zboží, neboť k němu došlo za účasti osob oprávněných se zbožím nakládat. Navíc se zjevně nejednalo o konkrétní, později zadržené zboží.

[16] Krajský soud také aproboval podstatné vady procesu dokazování v daňovém řízení. Pracoval výhradně se zprostředkovanými důkazy, jako je rozsudek trestního soudu či stěžovatelova výpověď v trestním řízení, neboť vlastní dokazování v projednávané věci fakticky vedeno nebylo, což je nepřijatelné. Na tomto základě nemohl krajský soud odmítnout pro nadbytečnost provedení výslechu svědka K. Daňový subjekt má právo, aby bylo rozhodováno na podkladě důkazů shromážděných a provedených v jeho vlastním

daňovém řízení, a nikoli na podkladě skutkového stavu, jak byl zjištěn v jiném řízení, jehož se daňový subjekt neúčastnil. Navržený důkaz proto měl být proveden a stěžovatel měl mít možnost klást svědkovi otázky. Tvrzení, že výslech svědka, který se přímo podílel na páchané trestné činnosti, nemohl do řízení vnést jiný pohled, představuje nepřípustné předjímání obsahu svědecké výpovědi.

[17] Stěžovatel také trvá na tom, že mu spotřební daň byla vyměřena zcela mimo řádný proces předvídaný daňovým řádem. Celní úřad mu původně vyměřil spotřební daň z tabákových výrobků podle pomůcek, neboť podle něj stěžovatel nereagoval řádně na jeho výzvu k podání daňového přiznání. Nijak při tom nerefletoval judikaturu NSS, podle níž pokud daňový subjekt reaguje na výzvu celního úřadu k podání daňového přiznání odůvodněným sdělením, v němž uvede, proč se necítí být nositelem daňové povinnosti, není správce daně oprávněn přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný nejprve shledal, že je platební výměr nicotný, to později přehodnotil, zrušil rozhodnutí o prohlášení nicotnosti platebního výměru a pokračoval v řízení o odvolání proti tomuto platebnímu výměru. Následně žalovaný shledal, že celní úřad nebyl oprávněn stanovit daň podle pomůcek, a proto přistoupil ke změně platebního výměru a rozhodl o vyměření daně na základě dokazování. Celní úřad a žalovaný tak svým procesním postupem zcela obešli daňový řád, přičemž vytýkaná vada je svou povahou a intenzitou taková, že správní rozhodnutí žalovaného činí protiústavním.

[18] Ustanovení § 139 odst. 1 daňového řádu výslovně stanoví, že daň může být vyměřena buď na základě daňového přiznání, nebo z moci úřední, přičemž jedna alternativa vylučuje druhou. Akceptoval-li celní úřad stěžovatelovu reakci na výzvu celního úřadu jakožto materiální přiznání daně v nulové výši, pak již nebyl žádný prostor pro stanovení daně z moci úřední. Žalovaný tento exces z předepsaného procesního postupu ospravedlňuje tím, že celní úřad údajně fakticky prováděl dokazování, a žalovaný tak údajně pouze formálně odstranil dílčí nedostatek rozhodnutí spočívající v tom, že je v platebním výměru uvedeno, že daň je vyměřována podle pomůcek. Vychází tak z nezákonného předpokladu, že na vybočení z procesních postupů nezáleží, nedejde-li materiálně k zásahu do subjektivních práv daňového subjektu. Žalovaný i krajský soud naprosto pomíjejí skutečnost, že závaznou je právě výroková část rozhodnutí celního úřadu, z níž vyplývá, že daň byla vyměřena podle pomůcek. Způsob stanovení daně zcela zásadním způsobem ovlivňuje i odvolací řízení, neboť odvolací důvody jsou při stanovení daně podle pomůcek výrazně okleštěny. Z povahy věci se tedy nemůže jednat o drobnou a snadno odstranitelnou vadu, jak žalovaný uvádí ve svém rozhodnutí. Ze stejných důvodů nemůže obstát ani úvaha, že celní úřad fakticky prováděl postup k odstranění pochybností, i když tak svůj postup výslovně neoznačil. Za neakceptovatelné stěžovatel označil, že až rozhodnutím žalovaného o odvolání mu bylo sděleno, že korespondence, kterou vedl s celním úřadem, byla materiálně postupem k odstranění pochybností. Stěžovatelova procesní práva tím byla zjevně ignorována. Nebyl konfrontován s konkrétními pochybnostmi celního úřadu, nebyl poučen o svých procesních právech a celní úřad neprokazoval skutečnosti zpochybňující věrohodnost stěžovatelových evidencí.

[19] Pokud žalovaný shledal procesní postup celního úřadu vadným, bylo jeho povinností zjištěné vady odstranit, tedy vést odvolací řízení tak, aby se situace z pohledu daňového subjektu jevila tak, jako by k žádným vadám nedošlo. Tomu ovšem žalovaný nedostál. Ačkoli byla stěžovateli vyměřena spotřební daň v likvidační a nepředvídatelné

pokračování

výši, neproběhlo v rámci dokazování žádné ústní jednání, při němž by byl stěžovatel na cokoli tázán a mohl konfrontovat svůj náhled na věc s náhledem úředních osob. Stěžovatel byl postupem celního úřadu a žalovaného zcela vyloučen z účasti na důkazním řízení, což nelze v žádném případě sanovat strohým konstatováním krajského soudu, že se v samotném závěru správního řízení mohl k jednotlivým důkazům vyjádřit. Celní úřad dokazování neprováděl vůbec, neboť vyměřil daň podle pomůcek, žalovaný následně prohlásil, že celní úřad dokazování prováděl, aniž by si toho sám byl vědom. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení skutečně důkazní prostředky doplnil, avšak učinil tak způsobem pokoutným a bránícím efektivní účasti stěžovatele na důkazním řízení. Žalovaný uvedl, že nahlédl do trestního spisu vedeného Krajským soudem v Hradci Králové pod sp. zn. 1 T 8/2015 a vyhledal v něm relevantní důkazní prostředky. Celní úřad ovšem nevyhověl stěžovatelově žádosti, aby nechal k daňovému řízení připojit celý trestní spis, a dokonce ani nevyslechl svědky navržené stěžovatelem s odůvodněním, že jejich výpovědi by na skutkových zjištěních nic nezměnily. Tímto postupem žalovaného, zejména neprovedením výslechu svědka K., bylo stěžovateli znemožněno prokázat existenci osob s těsnějším vztahem k tabákovým výrobkům, než měl on.

[20] Stěžovatel konečně trvá na tom, že prekluzi jeho daňové povinnosti nemohla zabránit aplikace § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu. Vzhledem k tomu, že trestní řízení nebylo ani částečně vedeno proti stěžovateli, který se na uvedené trestné činnosti žádným způsobem nepodílel, nemůže být toto trestní řízení důvodem, proč lhůta pro stanovení daně neměla končit před skončením tohoto trestního řízení.

[21] Stěžovatel proto navrhl, aby byl napadený rozsudek krajského soudu zrušen a aby bylo zrušeno také žalobou napadené rozhodnutí žalovaného.

[22] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Krajský soud se původně opominutou námitkou tvrzené protiústavnosti části § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních ve svém novém rozsudku zjevně zabýval. Žalovaný trvá na tom, že z dokazování přesvědčivě vyplynulo, že se stěžovatel na skladování vybraných výrobků svým aktivním jednáním ve smyslu uvedeného ustanovení podílel, tedy vytvářel pro skladování takové podmínky, bez nichž by buď nebylo možné, nebo jen s neúměrnými obtížemi. Navíc ani celní úřad neustal na tom, že by se v hledání plátce spokojil s nalezením stěžovatele jakožto osoby s nájemním titulem k prostoru s vybranými výrobky, ale pokračoval dál k hledání osoby s nejužším vztahem k samotným vybraným výrobkům, kde zajištění skladovacího prostoru stěžovatelem bylo jen jednou z indicií. Zohlednil však, že zde nezáleží na úmyslu, jímž byl stěžovatel v podílení se na skladování veden, ostatně daňové právo je postaveno na objektivní odpovědnosti. Úmysl obstarání finančních prostředků za pomoc při skladování namísto úmyslu přímo skladovat vybrané výrobky nečiní ze stěžovatele osobu, která by se na skladování vybraných výrobků nepodílela.

[23] Nezáleží ani na důvodech, proč stěžovatel nebyl v trestním řízení mezi odsouzenými, neboť daňové a trestní právo tvoří oddělené vesmíry, jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 43/2020-35. V nynějším řízení byla konečným rozsudkem Vrchního soudu v Praze ze dne 18. 6. 2020, sp. zn. 3 To 1/2020, některá skutková zjištění prvoinstančního rozsudku korigována, nicméně v něm bylo i formulací „*oba sklady zajistil P. K. přes M. Z.*“ potvrzeno stěžovatelovo podílení na skladování

řezaného tabáku, který se stal předmětem trestné činnosti osob pravomocně odsouzených za zločin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby, byť v trestní věci nebyla stěžovatelova činnost považována za vědomé úmyslné a trestněprávně relevantní účastenství.

[24] Žalovaný odmítá názor, že měl celní úřad upřednostnit vyměření daně osobám, které vybrané výrobky skutečně skladovaly. Je si vědom, že stěžovatel možná nemá nejužší vztah ke skladovaným vybraným výrobkům, ale svými aktivními činnostmi se na jejich skladování podílel jakožto podílník ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f), věta za středníkem, zákona o spotřebních daních. Žalovaný neměl dostatek skutkových zjištění k závěru o tom, kterým jiným osobám ve skutečnosti svědčilo přímo postavení plátce ve větě před středníkem daného ustanovení, aby to byl schopen v běžícím daňovém vyměřovacím řízení se stěžovatelem zohlednit např. tím, že by vyměřil daň jinému plátcovi nebo že by přerušil odvolací řízení a vyčkal, zda se příslušná skutková zjištění podaří opatřit celnímu úřadu, který by ji vyměřil jinému plátcovi, vůči kterému by mezitím mohla uplynout prekluzivní lhůta tří let (pravidelně jde o konspirativní trestnou činnost s hierarchií pachatelů, kde se hlavní organizátory či další zúčastněné osoby mnohdy nepodaří zjistit). Zákonná úprava § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních ostatně nic podobného nevyžaduje. Tato úprava pasivní dlužnické solidarity vyvěrá i z unijního práva. Podobně i v častých případech vyměření spotřební daně z tabákových výrobků řidičům převážejícím nezdaněné cigarety nejsou celní orgány při výběru dlužníka vázány úvahami o tom, kdo ze solidárních dlužníků nese větší odpovědnost za vznik celního dluhu či v jaké míře se na něm každý z nich podílel, a jeho výběr se neřídí konkrétně stanoveným pořadím dlužníků.

[25] Změna způsobu stanovení daně z pomůcek na dokazování a opačně v odvolacím řízení je zákonná a možná, jak potvrzuje setrvalá judikatura NSS, např. rozsudek ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126. Důsledkem nesprávného způsobu stanovení daně v prvním stupni je, že původní dílčí proces (postup k odstranění pochybností nebo daňová kontrola) v prvním stupni řízení chybí a chybět zůstane, a nelze jej formalizovaně provádět v odvolacím řízení, nicméně odvolací orgán disponuje nástroji (zejména výzva podle § 115 daňového řádu), kterými je dosaženo materiálně shodných výsledků. Žalovaný navíc v napadeném rozhodnutí přehledně popsal, že ke stanovení daně ve stěžovatelově případě došlo na základě dokazování.

[26] Závěrem trvá na tom, že prekluzivní lhůta ke stanovení daně byla v době vydání a doručení napadeného rozhodnutí o odvolání stěžovateli zachována, a to bez ohledu na tehdy probíhající trestní řízení ve věci sp. zn. 1 T 8/2015, které mělo rovněž vliv na běh prekluzivní lhůty. Poznámka o paralelně vedeném trestním řízení byla ovšem na str. 27 napadeného rozhodnutí uvedena nad rámec hodnocení běhu zachované prekluzivní lhůty.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a z pohledu, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

pokračování

[28] Jelikož se v projednávané věci jedná o opakovanou kasační stížnost, NSS se nejprve zabýval otázkou, zda je přípustná. Možnost účastníků řízení napadnout rozhodnutí krajského soudu poté, co NSS jeho původní rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, je totiž omezena ustanovením § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle něhož je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž krajský soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí zrušil NSS. Ze zákazu opakované kasační stížnosti dovodila judikatura NSS nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování NSS. Dané ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy NSS vytkl krajskému soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS.).

[29] Předchozí rozsudek krajského soudu NSS zrušil rozsudkem č. j. 9 Afs 114/2021-61, podle nějž se v něm krajský soud přezkoumatelně nevypořádal s žalobní námitkou tvrzené protiústavnosti části ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Stěžovatelovy věcné námitky tedy nemohl v předchozím řízení posoudit. Nyní podaná kasační stížnost je proto přípustná.

[30] První kasační námitka míří právě ke způsobu, jakým krajský soud v novém rozsudku posoudil namítanou protiústavnost § 4 odst. 1 písm. f), věta za středníkem, zákona o spotřebních daních, podle nějž platí: *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.* (zvýraznil nyní NSS)

[31] Stěžovatel má pravdu, že posouzení protiústavnosti tohoto ustanovení ze strany krajského soudu mohlo být v nyní přezkoumávaném rozsudku podrobnější, neboť krajský soud v bodě 86. pouze nastoluje tezi, že se má na tento daňový předpis uplatnit mírný test ústavnosti, který však následně explicitně neprovádí a namísto toho pouze odkazuje na rozsudek č. j. 2 Afs 288/2021-40. V něm však NSS otázku protiústavnosti daného ustanovení výslovně neřešil, pouze je aplikoval, čímž implicitně akceptoval jeho souladnost s ústavním pořádkem.

[32] Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že takové posouzení otázky protiústavnosti není ideální, jde nicméně o přezkoumatelnou reakci na uplatněný žalobní bod, k níž NSS zavázal krajský soud ve svém předchozím zrušujícím rozsudku. V něm poukázal na rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2013, č. j. 8 Afs 31/2012-53, podle nějž se krajský soud může s námitkou protiústavnosti napadeného ustanovení vypořádat relativně stručně, pokud je takové vypořádání žalobní námitky stále přezkoumatelné. Právě takové posouzení krajský soud v nynější věci provedl. Uvedl, z jakého testu ústavnosti vychází, a dospěl k závěru, že sporné ustanovení není protiústavní. Je pochopitelné, že s tímto závěrem stěžovatel nesouhlasí, je však třeba připomenout, že pokud je námitka protiústavnosti uplatněna v řízení před správními soudy, nemůže si jí žalobce „vynutit“ předložením věci Ústavnímu

soudu postupem podle čl. 95 odst. 2 Ústavy, neboť tento postup je v diskreci správního soudu.

[33] Stěžovatel nadto namítá, že pro posouzení ústavnosti sporného ustanovení použil krajský soud nesprávný test, a sám na ně aplikuje klasický test proporcionality. S tím se však NSS neztotožňuje. Je sice pravdou, že krajský soud nevhodně opřel svůj závěr o pouhé usnesení Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3271/13, jež se navíc týkalo úpravy insolvence a jen okrajově zmiňovalo zdrženlivost Ústavního soudu v oblasti hospodářské politiky. Aplikace zdrženlivého testu ústavnosti na daňové zákony však vyplývá i z řady přílehlavějších rozhodnutí Ústavního soudu, včetně plenárních nálezů. Z nich je třeba připomenout zejména náleze ze dne 8. 8. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 9/15 (č. 338/2017 Sb.), který se týkal právě otázky, které osoby lze či nelze činit odpovědnými za placení daní v širším slova smyslu (zde konkrétně za placení místního poplatku za provoz systému shromažďování odpadů). Ústavní soud v jeho bodech 33. a 34. zdůraznil, že jeho zdrženlivost „*při přezkumu daňových zákonů z pohledu jejich ústavní konformity však neplyne toliko ze zájmu na zachování principu dělby moci a odpovědnosti volených zastupitelských sborů, ale také ze samotné povahy daní. Daň je plnění do veřejného rozpočtu, které se vyznačuje neúčelovostí a neekvivalentností; její plátce tedy nemá nárok na konkrétní protiplnění ze strany veřejné moci (odst. 41 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 29/08). Jejím účelem je získání příjmů státního rozpočtu. Z hlediska potřeby, tj. existence stejně efektivního, leč méně zatěžujícího prostředku, nelze daně v soudním řízení hodnotit, neboť neexistuje vhodný komparátor. Posouzení potřeby je tak otázkou politické povahy, jejíž řešení náleží zákonodárci. Přiměřenost vztahu mezi obětí poplatníka v podobě zásahu do jeho ústavně zaručených práv a dosaženého užítu se možnosti hodnocení ze strany soudu taktéž vymyká. V případě daně totiž poplatník a celá společnost získává užitek v podobě řádného fungování státu. Racionalitu vyvážení těchto užítků nelze z hlediska ústavnosti dost dobře hodnotit. Pokud by k tomu soud přistoupil, nevyhnutelně by vstupoval do pole jednotlivých politik, což mu nenáleží (odst. 58 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 29/08). Pouze zákonodárce tak je oprávněn rozhodnout, zda je stanovení určité daně potřebné, v jaké výši a za jakých podmínek, přičemž v tomto směru je oprávněn zohlednit nejrůznější kritéria. Při konstrukci daňového systému má široké pole působnosti, není však zcela vyvážen z povinnosti respektovat požadavky plynoucí z ústavního pořádku. Limitem mu jsou především čl. 11 odst. 1 a 5 ve spojení s čl. 4 odst. 4 Listiny v podobě zákazu extrémní nepřiměřenosti (rdousícího efektu) daně, zákaz svévole při stanovení povinností, resp. při odlišování subjektů a práv dle čl. 1 Listiny, příkaz rovnosti při uplatňování základních práv a svobod dle čl. 3 odst. 1 Listiny, případně další hodnotová rozhodnutí ústavního pořádku (např. právo podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost podle čl. 26, ochrana rodičovství, rodiny, dětí a mladistvých podle čl. 32).*“ (zvýraznil nyní NSS) Ústavní soud tedy v tomto plenárním nálezu výslovně odmítl aplikovat standardní test přiměřenosti, jehož se nyní stěžovatel dovolává.

[34] Nejvyšší správní soud se nedomnívá, že by bylo uvedené ustanovení v nynější podobě protiústavní, nicméně zároveň sdílí stěžovatelovy obavy, že extenzivní aplikace § 4 odst. 1 písm. f), věta za středníkem, zákona o spotřebních daních by mohla vést i k ústavně nekonformním důsledkům, odporujícím smyslu spotřební daně. To však nevede k závěru o protiústavnosti tohoto ustanovení jako takového, nýbrž ke zdůraznění obecné povinnosti celních orgánů aplikovat je ústavně konformně. K takové povinnosti však vede již dosavadní judikatura NSS k výkladu pojmu skladovatel (v části před středníkem) a pojmu podíl na skladování nebo dopravě v části za středníkem.

pokračování

[35] V rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008-80, NSS 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. Lze souhlasit i s navrhovanou posloupností osob (v pořadí neoprávněný uživatel, podnájemce, nájemce a vlastník), u nichž je nutno prověřit postupně jejich vztah ke skladovacím prostorům. Je však nutno konstatovat, že soudní rozhodování v jednotlivých věcech je vždy do určité míry kazuistické, ovlivněné konkrétními okolnostmi případu, ne každou odpověď na konkrétní právní otázku lze zobecnit pro aplikaci ve všech ostatních věcech. (...) S krajským soudem se však lze ztotožnit, hovoří-li o nutnosti zkoumání vztahu osoby k prostoru, v němž jsou skladovány neznačené tabákové výrobky.*“ Jinak řečeno, samotná skutečnost, že byl stěžovatel nájemcem prostor, v nichž byl tabák zajištěn, ještě nestačí k tomu, aby byl bez dalšího označen za jejich skladovatele či osobu, jež se na skladování podílí. K tomu je potřeba, aby měl k věci určitý kvalifikovaný vztah, který je se skladováním obvykle spojen, jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85, č. 2533/2012 Sb. NSS, z nějž nyní vycházel i krajský soud: „*Pojem „skladování“ není v zákoně o spotřebních daních vymezen. Stěžovatel byl jakožto kontrolovaná osoba (tj. osoba, u níž byly vybrané výrobky zjištěny) a vlastník areálu lihovaru pokládán správcem daně za skladovatele zjištěných vybraných výrobků per se. Z povahy věci však 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.*“ Zároveň však právě vlastník či nájemce těchto prostor bude pochopitelně obvykle tím, od koho budou celní orgány zjišťovat, kdo jiný může mít k zajištěným vybraným výrobkům kvalifikovaný vztah, jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010-71: „*Z povahy věci pak plyne, že při určování osoby povinné k dani se celní orgány obrací 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.*“

[36] Lze tedy shrnout, že výše citovaný § 4 odst. 1 písm. f), věta za středníkem, zákona o spotřebních daních, na jednu stranu vychází skutečně ze solidárního závazku za spotřební daň u osob zde uvedených (*za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba*). K označení za osobu, jež se podílela na skladování, však nestačuje pouze formální vztah k prostoru, v němž byly vybrané výrobky nalezeny, ale je třeba prokázat i její subjektivní vztah k těmto výrobkům. Opačný výklad, založený pouze na zjištění formálního vztahu k prostoru skladu a nezohledňující přítomnost či nepřítomnost subjektivního vztahu osoby k vybraným výrobkům, které se v něm nacházejí, by byl ústavně nekonformní. To se však ve stěžovatelově případě nestalo, jak bude vyloženo níže.

[37] Samotná solidární odpovědnost za spotřební daň, jež dopadá i na osobu, která je detentorem skladované věci, vyplývá i z unijního práva, v rozhodné době konkrétně z čl. 8 odst. 1 písm. b) a odst. 2 tehdejší směrnice Rady č. 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS. Podle nich platilo, že osobou povinnou ke vzniklé daňové povinnosti ke spotřební dani je ve vztahu k držení zboží podléhajícího spotřební dani podle čl. 7 odst. 2 písm. b) i osoba držící zboží podléhající spotřební dani

nebo jakákoli jiná osoba, která se na držení tohoto zboží podílela. Ačkoliv česká verze směrnice hovoří o držení zboží, což odkazuje k držbě, která se vyznačuje faktickou vládou nad věcí (*corpus possessionis*) a vůlí být jejím vlastníkem (*animus possidendi*), z anglické a francouzské verze plyne, že má směrnice na mysli pouze faktické držení (*holding, détention*), nikoliv držbu v českém právním slova smyslu. Tuto výkladovou variantu převzal i Soudní dvůr EU v bodě 24 rozsudku ze dne 10. 6. 2021, ve věci C-279/19, *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. WR*, který NSS již v minulosti zohledňoval při eurokonformním výkladu zákona o spotřebních daních (viz rozsudek ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 168/2021-39). V tomto rozsudku Soudní dvůr EU akceptoval stanovisko generálního advokáta Tančeva, podle nějž „je znění tohoto ustanovení jasné a současně obzvláště široké“ a držitelem zboží se rozumí podle unijního práva „osoba, která je vlastníkem zboží nebo která má podobné právo nakládat se zbožím nebo má nad ním fyzickou kontrolu“. Tento široký výklad zdůvodnil generální advokát v bodě 36. stanoviska tím, že opačný výklad „ve skutečnosti podporuje daňové úniky v oblasti spotřební daně. Transakce, které vedou ke vzniku povinnosti zaplatit spotřební daň, často zahrnují síťové struktury, ve kterých je prováděno obchodování, doprava a další prodej a ve kterých každá z řady osob hraje svou vlastní individuální (malou) roli. Je tedy rozhodně možné, aby určitá osoba – jako například řidič nákladního vozidla – která povědomí osobně nemá a je jen malým článkem celého řetězce, přesto mohla být shledána povinnou k přiznání a zaplacení daně, neboť jinak není možné účinné zdanění zajistit.“

[38] Podle této směrnice odpovídá-li za platbu jedné dlužné spotřební daně více osob, odpovídají společně a nerozdílně. Solidární odpovědnost skladovatele a osoby podílející se na skladování tedy plyne již z evropského práva. Stejná konstrukce pasivní dlužnické solidarity zůstává i v čl. 7 odst. 1 písm. b) odst. 2 nové směrnice Rady č. 2020/262/EU, kterou se stanoví obecná úprava spotřebních daní, jež dosavadní směrnici Rady 2008/118/ES nahradila. I podle judikatury Soudního dvora EU nebrání nastoupení této solidární odpovědnosti skutečnost, že plátce daně si nebyl vědom, že nakládá se zbožím podléhajícím spotřební dani. Konkrétně v bodech 31 a 34 již uvedeného rozsudku *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. WR* Soudní dvůr EU uvedl, že „by výklad omezující postavení osoby povinné přiznat a zaplatit spotřební daň z titulu ‚osoby, která má v držení zboží, jež má být dodáno‘, ve smyslu čl. 33 odst. 3 směrnice 2008/118, pouze na osoby, které si jsou vědomy nebo si důvodně měly být vědomy vzniku daňové povinnosti ke spotřební dani, nebyl v souladu s cíli sledovanými směrnicí 2008/118, mezi něž patří boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. června 2017, *Komise v. Portugalsko*, C-126/15, EU:C:2017:504, bod 59). (...) Stanovení další podmínky, že ‚osoba, která má v držení zboží, jež má být dodáno‘, ve smyslu čl. 33 odst. 3 směrnice 2008/118, si je vědoma nebo si důvodně měla být vědoma vzniku daňové povinnosti ke spotřební dani, by přitom v praxi ztěžovalo výběr této daně od osoby, se kterou jsou příslušné unitrostátní orgány v přímém kontaktu a která je v řadě situací jedinou osobou, po které mohou tyto orgány v praxi požadovat zaplacení uvedené daně.“

[39] V nyní posuzovaném případě lze přisvědčit krajskému soudu, že v daňovém řízení bylo dostatečně prokázáno, že stěžovatel sklad ve Dvoře Králové nad Labem, v němž byly tabákové výrobky zjištěny, pronajal a také pomáhal obhospodařovat. Sám stěžovatel v postavení svědka v trestním řízení vypověděl, že pro svého známého, obviněného K., obstaral na základě jeho žádosti dva sklady. Jeden sklad se nacházel v obci Výšinka u Dvora Králové nad Labem, kam se přibližně od konce roku 2012 naváželo zboží, návozy byly

pokračování

nepravidelné, navázala je dle stěžovatele nějaká slovenská společnost. Zboží skládal z vozidel buď stěžovatel, nebo sám řidič. Od skladu měl klíče jak stěžovatel, tak společnost, která navázala zboží. Vyskladnění probíhalo tak, že stěžovatel dostal SMS, odemkl sklad a pomocí vysokozdvížného vozíku naložil kamion podle pokynů týkajících se zboží v uvedené zprávě. Formou SMS pak dostal stěžovatel pokyn, že se sklad má přestěhovat do objektu na adrese Krkonošská, Dvůr Králové nad Labem, který užíval sám a nabídl jej osobě bez bližší identifikace („Jardovi“), o které hovořil před celním úřadem v rámci ústního jednání dne 19. 2. 2014, což dle názoru žalovaného dále svědčilo o existenci platné podnájemní smlouvy stěžovatele v rozhodné době a jeho kvalifikovaném vztahu k danému prostoru. Sklad se podle stěžovatele začal zavážet asi od října 2013 stejným zbožím jako v předchozím případě. Závozy prováděla především česká vozidla a pro zboží si přijížděla většinou vozidla polská. Sám stěžovatel ve výpovědích uvedl, že se zbožím manipuloval, podílel se na vyskladňování nákladního auta, následně sklad zpřístupňoval a za podíl na nakládce a vykládce zboží inkasoval odměnu. Tento závěr nemůže nyní vyvrátit ani stěžovatelovo tvrzení, že se blíže nezajímal, o jaké zboží se jedná, staral se pouze o nakládku a vykládku a za každou jednotlivou odvedenou práci dostával finanční odměnu. Z uvedených zjištění i podle NSS jasně plyne, že stěžovatelův vztah ke skladu a tabákovým výrobkům v něm zajištěným rozhodně nelze označit za pouze formální. Stěžovatel se tedy „podílel na skladování“ ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f), věta za středníkem, zákona o spotřebních daních a solidárně odpovídal za vyměřenou spotřební daň z tabákových výrobků.

[40] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že není zjevné, co by na výše uvedených skutkových zjištěních ohledně vztahu stěžovatele k zajištěným tabákovým výrobkům mohl změnit výsledek P. K., jehož provedení v daňovém řízení se stěžovatel dožaduje. P. K. byl vyslechnut během trestního řízení, jež bylo vedeno mimo jiné proti jeho osobě a v němž byl nakonec odvolacím rozsudkem sp. zn. 3 To 1/2020 odsouzen k úhrnnému trestu odnětí svobody ve výměře sedmi let, propadnutí tří čtvrtin majetku a zákazu činnosti na deset let, a to mimo jiné za zkrácení spotřební daně (spolu s dalšími obžalovanými) ve výši 30 515 640 Kč za řezaný tabák skladovaný nejprve ve Výšince a poté ve Dvoře Králové nad Labem, přičemž oba sklady (podle skutkové věty odsuzujícího rozsudku) zajistil P. K. přes M. Z.

[41] Při své výpovědi v hlavním líčení, jejíž kopie je založena v daňovém spise, P. K. popsal, jak mu stěžovatel nabízel své skladovací prostory a jak P. K. stěžovateli údajně poskytl kontakty na další osoby, které by mohly mít zájem u něj něco uskladnit, ovšem následně P. K. popřel, že by si u něj uskladňoval tabák právě on, respektive jeho obchodní společnost. Za této situace, kdy obžalovaný popíral, že by právě on byl vlastníkem řezaného tabáku zajištěného v prostorách stěžovatele, nelze označit za svévolné, pokud celní úřad, respektive žalovaný nečekali, zda se následně pravomocným odsouzením prokáže, zda neměl obžalovaný K. k zajištěnému tabáku užší vztah než stěžovatel, vyměřili spotřební daň z tabákových výrobků stěžovateli jako osobě, jejíž vztah k zajištěnému řezanému tabáku byl nesporný, a odkázali na jeho solidární odpovědnost za spotřební daň. Stěžovatel totiž zjevně byl osobou, jež se na skladování podílela. Takový postup lze označit za souladný se smyslem § 4 odst. 1 písm. f), věta za středníkem, zákona o spotřebních daních, i s výše citovanou judikaturou NSS.

[42] Ani NSS zároveň nepokládá za nezbytné, aby byl P. K. znovu vyslechnut v daňovém řízení. Z judikatury NSS vyplývá, za jakých podmínek jsou důkazy získané v trestním řízení použitelné i v řízení daňovém. Podle rozsudku ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57, č. 1936/2009 Sb. NSS, nemůže být výslech obviněného z trestního řízení jediným důkazem, jímž by byly vyvráceny důkazy předložené daňovým subjektem (typicky účetnictví), nicméně o obecně použitelný důkaz jde. V nynějším případě nebyla výpověď P. K. získaná z trestního stíhání rozhodujícím důkazem v daňovém řízení. Zejména pak není zjevné a stěžovatel to v kasační stížnosti nevysvětluje, jak by mohla požadovaná výpověď zpochybnit samotný klíčový závěr, že se stěžovatel výše rekapitulovaným způsobem „podílel na skladování“, tedy že obstaral a pronajal sklad a pomáhal při vyskladnění řezaného tabáku, jenž byl později zajištěn.

[43] Dále je třeba posoudit námitku týkající se důsledku procesně nepřehledného způsobu, jakým byla stěžovateli spotřební daň z tabákových výrobků vyměřena. K tomu je nejprve třeba korigovat některá skutková tvrzení krajského soudu. Ten v bodě 82. rozsudku uvedl, že *„na výzvu správce daně k podání daňového přiznání žalobce oznámil, že jeho daňová povinnost je nula Kč. Na základě tohoto sdělení mu správce daně doměřil spotřební daň a to na základě pomůcek. Žalovaný v odvolacím řízení shledal, že takový postup správce daně není souladný s judikaturou Nejvyššího správního soudu (...). Žalovaný ve snaze napravit tento nedostatek způsobený postupem správce daně v prvoinstančním řízení prohlásil nicotnost platebního výměru. Správce daně pak vydal v pořadí druhý platební výměr, jímž shora vzpomínaný nedostatek odstranil.“* (zvýraznil nyní NSS)

[44] K tomu je ovšem třeba upřesnit, že to byl naopak druhý platební výměr ze dne 9. 3. 2017, jenž byl následně zrušen pro nadbytečnost, který výslovně uvedl, že daň je vyměřena podle pomůcek, neboť podle jeho výroku došlo k vyměření *„podle ustanovení § 98 daňového řádu“*, které upravuje právě vyměření daně podle pomůcek. Naopak původní platební výměr ze dne 22. 2. 2016, u nějž byla nejprve konstatována nicotnost, ale po zrušení rozhodnutí o nicotnosti „obživl“, žádný odkaz na § 98 daňového řádu neobsahoval. Odkazoval na § 92 a § 93 daňového řádu, upravující dokazování, a vedle nich také na jeho § 145, jehož odst. 1 v tehdy účinném znění upravoval i možnost vyměřit daň podle pomůcek: *Nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.* Z judikatury NSS vyplývá, že pokud daňový subjekt zareaguje na výzvu podle § 145 daňového řádu vyjádřením, které je materiálně daňovým přiznáním na daň v nulové výši (viz např. rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015-36, č. 3291/2015 Sb. NSS), nemůže správce daně bez dalšího přikročit k doměření daně podle pomůcek. Právě proto žalovaný v nyní přezkoumávaném rozhodnutí o odvolání změnil výrok původního (a nyní znovu platného) platebního výměru a odkaz na § 145 daňového řádu z něj odstranil.

[45] Zároveň v části II.C rozhodnutí o odvolání přiznal, že z původního platebního výměru nebylo bez pochybností zřejmé, zda byla spotřební daň stanovena na základě pomůcek nebo dokazování, a to kvůli některým odkazům na zákonná ustanovení a formulacím ve výroku a v některých částech odůvodnění. Průběh řízení ovšem jasně svědčil o tom, že celní úřad prováděl dokazování odběrem vzorků, jejich analýzou v Celně technické laboratoři, zjištěním přesného množství zajištěného řezaného tabáku a jeho

pokračování

vynásobením sazbou spotřební daně z tabákových výrobků. Takto provedené důkazy jsou součástí správního spisu. I podle rozsudku NSS ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013-29, je nutno takový způsob vyměření daně pokládat za vyměření na základě dokazování, nikoli pomůcek.

[46] Prvostupňový platební výměr platí ve znění úpravy provedené rozhodnutím o odvolání, takže o tom, že k vyměření daně došlo na základě dokazování, již nyní nemůže být pochyb. I podle judikatury NSS je odstranění procesních vad prvostupňového daňového řízení v odvolacím řízení, namísto zrušení prvostupňového rozhodnutí, obecně přípustné (viz např. rozsudek NSS ze dne 14. 3. 2018, č. j. 10 Afs 172/2017-93).

[47] Stěžovatel také uvádí, že v důsledku procesně zmateného postupu celního úřadu a následně žalovaného nebyla ochráněna jeho procesní práva. K tomu ovšem již žalovaný v části III. svého rozhodnutí podrobně popsál, že s ohledem na pochybení celního úřadu, která v předchozím postupu identifikoval, přistoupil dne 12. 10. 2018 k vydání výzvy podle § 115 daňového řádu, kde seznámil stěžovatele s důkazními prostředky i se svými právními závěry a dal mu prostor k uplatnění procesních práv. Stěžovatel opakovaně požádal o prodloužení lhůty k vyjádření, čemuž žalovaný vyhověl. Zmocněnec stěžovatele nahlížel do spisu a následně podal návrh na doplnění dokazování. S těmito návrhy se žalovaný podrobně vypořádal na stranách 15 až 20 svého rozhodnutí.

[48] Nelze tedy přitakat kasační námitce, že byl stěžovatel postupem celního úřadu a žalovaného vyloučen z účasti na důkazním řízením. Pokud stěžovatel konkrétněji brojí proti tomu, že ve věci neproběhlo ústní jednání, je třeba připomenout, že z ničeho nevyplývá, že by ústní jednání bylo obligatorní součástí daňového řízení.

[49] Na závěr NSS posoudí kasační námitku týkající se běhu prekluzivní lhůty pro vyměření spotřební daně. V nynějším případě jde o spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2013, za něž měl stěžovatel podat řádné daňové přiznání do 27. 12. 2013, jak plyne z § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Tříletá prekluzivní lhůta by tak uplynula dne 27. 12. 2016. Jak však připomněl žalovaný na str. 27 svého rozhodnutí, běh této lhůty přerušilo nejprve podle § 148 odst. 3 daňového řádu doručení výzvy k podání řádného daňového přiznání, k němuž došlo dne 1. 10. 2015. Lhůta by tak uplynula dnem 1. 10. 2018. Tato lhůta se však dále prodloužila o rok podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, neboť dne 12. 1. 2018 vydalo Ministerstvo financí rozhodnutí č. j. MF-30414/2017/3902-5, kterým nařídilo přezkoumání rozhodnutí o prohlášení nicotnosti prvního platebního výměru. V návaznosti na to vydal žalovaný dne 31. 3. 2018 rozhodnutí č. j. 3531-2/2018-900000-317, kterým zrušil rozhodnutí o prohlášení nicotnosti prvního platebního výměru. Došlo tedy ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu k oznámení rozhodnutí ve věci dozorčího prostředku, díky čemuž se prekluzivní lhůta prodloužila o rok, tedy do dne 1. 10. 2019. K tomu sice žalobce v žalobě uvedl, že neexistuje věcný důvod pro to, aby rozhodnutí, jímž nebylo přímo rozhodováno o stanovení daně, způsobovalo prodloužení prekluzivní lhůty. Tato stěžovatelova „věcná“ pochybnost však nic nemění na skutečnosti, že šlo o rozhodnutí spadající do vymezení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, podle něž se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, *pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k(...) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku.* Napadené

rozhodnutí žalovaného o odvolání proti prvnímu platebnímu výměru vydal žalovaný dne 2. 1. 2019, tedy v rámci takto prodloužené prekluzivní lhůty.

[50] Žalovaný pouze nad rámec této úvahy v uvedeném rozhodnutí uvedl, že je navíc přesvědčen, že tato lhůta v dané době ani neběžela z důvodu uvedeného v § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu, podle nějž platí: *Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu (...) trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní.* Trestní stíhání bylo v dané věci zahájeno dne 30. 5. 2014. Aplikovatelnost tohoto ustanovení posvětil i krajský soud, když v bodě 83. rozsudku uvedl, že *„připadá v úvahu aplikace ust. § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu.“*

[51] Tento závěr musí NSS korigovat, ovšem z jiných důvodů, než uvedených v kasační stížnosti. Citované ustanovení § 148 odst. 4 písm. c) bylo do daňového řádu vloženo až zákonem č. 267/2014 Sb., a to s účinností od 1. 1. 2015. V části čtvrté čl. VII této novely není uvedeno žádné specifické přechodné ustanovení, které by na toto nové ustanovení dopadalo, pouze v bodě 1. je uvedeno obecné přechodné ustanovení: *1. Řízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.*

[52] Judikatura NSS se k aplikaci nově zakotvených důvodů, které přerušují nebo staví běh prekluzivních lhůt pro vyměření nebo doměření daně, vyjádřil zejména v bodě 28 rozsudku ze dne 12. 8. 2021, č. j. 8 Afs 292/2020-23, č. 4242/2021 Sb. NSS, podle nějž je pro aplikaci takového ustanovení (v citovaném případě šlo o § 148 odst. 6 daňového řádu) *„nutné, aby možnost jeho aplikace na právní vztahy (zde vztah mezi žalobcem jako daňovým subjektem a státem jako správcem daně) vzniklé podle předchozí právní úpravy, zákonodárce výslovně upravil (např. body 36, 38 a 41 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 18/14), což se děje přechodnými ustanoveními včleněnými do nové právní úpravy. Bez takto výslovně a vědomě učiněného rozhodnutí zákonodárce není možné hmotněprávní ustanovení nové právní úpravy zpětně aplikovat na již existující právní vztahy, neboť by se jednalo o nepřípustnou retroaktivitu (bod 29 citovaného nálezu). Správce daně proto v případě žalobce nemohl aplikovat § 148 odst. 6 daňového řádu na právní vztah, vyjádřený z časového hlediska prekluzivní lhůtou, vzniklý podle předchozí právní úpravy. Tím, že tak učinil, což aproboval i stěžovatel, došlo k porušení zákazu retroaktivity právních norem v neprospěch žalobce.“* (zvýraznil nyní NSS, obdobně viz též rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, č. 3677/2018 Sb. NSS)

[53] V nynějším případě to znamená, že nelze stavit prekluzivní lhůtu, jež začala běžet v prosinci 2013, kvůli trestnímu stíhání zahájenému dne 30. 5. 2014, neboť trestní stíhání se důvodem pro stavení prekluzivní lhůty stalo až podle úpravy účinné od 1. 1. 2015. Taková aplikace nové právní úpravy na již běžící prekluzivní lhůtu, z důvodu, který nastal již v minulosti, by byla retroaktivní a podle právě citované judikatury nepřípustná bez konkrétního přechodného ustanovení.

[54] Není tedy třeba odpovídat na otázku, zda bylo možné vztáhnout § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu na stěžovatele, který nebyl obviněným v daném trestním stíhání, protože dané ustanovení na něj nemohlo být aplikováno již z důvodu pozdější účinnosti této právní úpravy. Jeho neaplikování však nezpůsobuje uplynutí prekluzivní lhůty, neboť ta byla přerušena a prodloužena z jiných výše uvedených důvodů, a odkaz na toto

pokračování

ustanovení uvedl žalovaný ve svém rozhodnutí pouze vědomě nadbytečně (a zároveň nevědomě chybně). K uplynutí prekluzivní lhůty tedy ve stěžovatelově případě nedošlo.

IV. Závěr a náklady řízení

[55] Soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[56] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 13. září 2023

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu