



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobce: **P. P.**, narozený dne X,
bytem X,
zastoupený JUDr. Jiřím Kacafírkem, advokátem,
sídlem Pražská 84/15, 301 00 Plzeň,

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**,
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2023, č. j. 6157-13/2023-900000-319,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Generálního ředitelství cel ze dne 10. 8. 2023, č. j. 6157-13/2023-900000-319, jímž byl k jeho odvolání změněn platební výměr Celního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 7. 10. 2022, č. j. 297389/2022-620000-31, na spotřební daň ze surového tabáku za zdaňovací období listopad 2021, kterým byla žalobci podle § 92, § 139, § 145 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a dle § 131e zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), vyměřena spotřební daň ze surového tabáku ve výši 54 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

819 152 Kč, tak, že podle § 101 a § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu s přihlédnutím k zákonu o spotřebních daních byl platební výměr celního úřadu ve výrokové části změněn tak, že byl text „§ 92“, nahrazen textem „§ 98“ a dále text „spotřební daň ze surového tabáku za zdaňovací období listopad 2021 ve výši 54 819 152,00 Kč (slovy: padesát čtyři milionů osm set devatenáct tisíc jedno sto padesát dva korun českých) z moci úřední dokazováním“, byl nahrazen textem „spotřební daň ze surového tabáku za zdaňovací období listopad 2021 ve výši 54 712 610,00 Kč (slovy: padesát čtyři milionů sedm set dvanáct tisíc šest set deset korun českých) z moci úřední podle pomůcek“. Zároveň byl v kontextu shora uvedených skutečností nahrazen i text obsahující samotný výpočet daně. V ostatním zůstal platební výměr celního úřadu nezměněn. Žalobce se současně domáhal toho, aby soud žalovanému uložil povinnost nahradit mu náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobce v žalobě nejprve obsáhle zrekapituloval dosavadní průběh řízení vedeného v daném případě před celními orgány, přičemž s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí též upozornil na skutková zjištění, na základě kterých žalovaný vystavěl závěry učiněné ve věci.
3. Poté žalobce namítl, že žalovaný v posuzovaném případě rozhodl na základě neúplných skutkových zjištění, nevypořádal se důsledně s námitkami žalobce uplatněnými v jeho odvolání ze dne 29. 11. 2022 a ve vyjádření ze dne 11. 7. 2023 a žalobci uložil daň ze surového tabáku, když excesivně extenzivním výkladem § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních dospěl k nesprávnému závěru, že žalobce je plátcem daně ze surového tabáku.
4. Podle žalobce se tedy žalovaný při právním posouzení věci řádně nevypořádal s jeho tvrzením, že z označených důkazů nelze dospět k závěru, že by žalobce měl být plátcem předmětné daně, když dotčené zboží (tj. surový tabák) žalobci nikdy nepatřilo, nebyl jeho vlastníkem či skladovatelem a ani ho neskladoval či dopravoval. Sklad Světec žalobci nepatřil, a proto nemohl být osobou, u které byl zjištěn surový tabák podle § 131a zákona o spotřebních daních.
5. Žalobce též nesouhlasil s argumentací žalovaného, že žádným způsobem nedoložil výkon činností v dotčených prostorách pouze na základě pokynů a za úplaty od třetích osob, když tyto osoby nijak neidentifikoval. Dle žalovaného tak nebylo možno akceptovat tvrzení žalobce, že o obsahu zjištěných krabic neměl žádné povědomí. Takový závěr žalovaného byl totiž dle žalobce v rozporu se zásadou *nemo tenetur* a s právní úpravou dokazování v daňovém řízení. K tomu žalobce připomněl, že je podstatou dokazování v daňovém řízení dostatečně spolehlivé zjištění relevantního skutkového stavu, přičemž je daňové řízení postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit (tj. břemeno důkazní). Ústavní soud pak dle žalobce vícekrát potvrdil, že správce daně není oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí sám subjekt.
6. Celní orgány tedy dle žalobce porušily povinnost řádně zjistit skutkový stav, neboť neakceptovaly jeho důkazní návrh, aby byli v daňovém řízení vyslechnuti V. L. a řidič vozidla dopravujícího předmětný surový tabák. Neobjasněny tak zůstaly základní skutečnosti pro posouzení, kdo je plátcem daně ze surového tabáku, zejména pro kterou společnost bylo zboží přepravováno, jaké obdržel řidič vozidla vstupní informace, jaké měly být náležitosti průvodních dokladů včetně toho, jaká společnost měla být informována jako odesílatel o doručení dopravovaného surového tabáku. Z provedených důkazů tudíž žalovaný dovodil informace, které z nich podle názoru žalobce nevyplývají. Zcela přehlédnuta poté měla být argumentace žalobce uvedená pod bodem III. odůvodnění Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odvolání proti platebnímu výměru ze dne 29. 11. 2022. Žalovaný proto ve věci nedůvodně uzavřel, že lze žalobce shledat osobou, u které byl surový tabák zjištěn a byl tedy plátcem daně ve smyslu § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních se vznikem daňové povinnosti podle § 131c písm. b) téhož zákona.

7. Dále žalobce namítl, že byl celními orgány vadně interpretován § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. K tomu popsal, že bylo v daňovém řízení prokázáno, že předmětný surový tabák byl zjištěn celním úřadem dne 5. 11. 2021 při prohlídce nákladního automobilu zn. Volvo na silnici D6, odpočívka Cheb, přičemž vlastníkem tohoto automobilu byla společnost L&K Polská republika (řidičem byl A. T.) a při prohlídce návěsu na přechodu Rozvadov v hale důkladných kontrol, jakož i dne 6. 11. 2021 a dne 4. 11. 2021 při prohlídce ve skladu Světec, jehož vlastníkem je fyzická osoba V. L., tedy nikoli v prostorech, k nimž by měl vztah právě žalobce. Přes tyto skutečnosti, doložené příslušnými protokoly o prohlídkách prostor, však celní úřad nevyměřil spotřební daň ze surového tabáku výše uvedeným osobám, u nichž byl surový tabák zjištěn, ani osobám, kterým podle výpovědi V. L. a vysvětlení M. K. umožnil V. L. sklad Světec užívat. Jejich identitu přitom celní úřad vůbec nezjišťoval, ačkoliv tak učinit mohl a měl, a to realizací důkazních návrhů, které mu v dané věci učinil žalobce. Svoji pasivitu pak celní úřad dle žalobce odůvodnil neopodstatněným tvrzením, že právě žalobce je osobou s nejbližším vztahem k předmětnému surovému tabáku. Žalovaný následně tato pochybení celního úřadu ignoroval, když nadepsaný závěr celního úřadu o vztahu žalobce k surovému tabáku doplnil toliko tvrzením, že žalobce byl osobou, která prostor skladu Světec užívala, se surovým tabákem nakládala a přístup k němu měla pod svou kontrolou, a tudíž osobou, u které byl surový tabák ve smyslu zákona zjištěn. Takovou interpretaci právní kategorie osoby, u které byl zjištěn surový tabák, nicméně dle žalobce znamená excesivně extenzivní výklad § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, neboť přesahuje obsahově rámec „*zjištění věci u osoby*“ a jeho záměnu obsahově odlišným „*zjištěním o osobě*“. Osoba žalobce tak byla nesprávně identifikována jako plátce dotčené spotřební daně ze surového tabáku.

Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby ji soud jako nedůvodnou zamítl. Zároveň uvedl, že na základě zjištěného skutkového stavu tak, jak byl popsán v napadeném rozhodnutí, dospěl k závěru, že žalobce je osobou, u které byl zjištěn surový tabák v celkovém množství 20 114,93 kg, u kterého nebyly prokázány skutečnosti dle § 131c písm. b) zákona o spotřebních daních, a tudíž žalobci svědčilo postavení plátce předmětné daně ze surového tabáku ve smyslu § 131c písm. b) zákona o spotřebních daních.
9. K žalobcem uplatněným námitkám poté žalovaný uvedl, že tyto jsou založeny na tvrzení, že mu předmětné zboží nikdy nepatřilo, nebyl jeho vlastníkem ani jeho skladovatelem a ani ho neskladoval či nedopravoval, přičemž mu nikdy nepatřil ani sklad Světec. Jak nicméně žalovaný uvedl zejména už v odst. 58 napadeného rozhodnutí, skutečnost, zda byl žalobce v rozhodné době vlastníkem či uživatelem skladu Světec na základě prokázaného právního titulu, bylo pro posouzení naplnění § 131a odst. 1 písm. b) a § 131c písm. b) zákona o spotřebních daních zcela irrelevantní, stejně jako to, zda byl žalobce vlastníkem surového tabáku, či nikoliv. K tomu žalovaný odkázal na znění důvodové zprávy k zákonu č. 157/2015 Sb., kterým byla do zákona o spotřebních daních zakotvena pasáž o zdanění surového tabáku. Dle žalovaného přitom nebylo úmyslem zákonodárce omezit vznik daňové povinnosti pouze na vlastníka surového tabáku, neboť takovému závěru nesvědčí ani samotné znění dotčených ustanovení zákona o spotřebních daních. Plátcem daně je totiž

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

osoba, nakládající se surovým tabákem, při naplnění podmínek dle § 131a odst. 1 zákona o spotřebních daních, bez ohledu na existenci, resp. absenci vlastnického práva k surovému tabáku. Dle žalovaného tudíž v napadeném rozhodnutí popsání závěry nelze shledat excesivním výkladem dotčených ustanovení zákona o spotřebních daních. Na základě shromážděných důkazních prostředků tedy žalovaný dospěl k závěru, že ve vztahu k předmětnému surovému tabáku žalobci postavení plátce daně svědčilo.

10. V souvislosti se žalobní námitkou stran rozporu se zásadou *nemo tenetur* žalovaný uvedl, že pasáž citovaná žalobcem byla pouze segmentem rozsáhlejší argumentace k otázce jím tvrzené absence jakéhokoliv povědomí o charakteru zboží, se kterým ve skladu Světec nakládal. Pokud žalobce dále uvedl, že veškeré činnosti vykonával pouze za úplaty, bylo na něm, aby tato svá tvrzení prokázal, což však ve věci neučinil. Žalovaný má za to, že taková argumentace není v rozporu s právní úpravou dokazování v daňovém řízení, přičemž mu není zřejmé, v čem žalobce spatřuje porušení zásady *nemo tenetur*, pokud se jedná o prokázání existence jím tvrzeného smluvního stavu ohledně manipulace se surovým tabákem.
11. Žalovaný v napadeném rozhodnutí též podrobně popsal, že daňové řízení bylo realizováno celními orgány nezávisle na trestním řízení vedeném orgány Policie České republiky. K neprovedení výsledků svědků navrhovaných žalobcem se pak žalovaný podrobně vyjádřil v odst. 54 až 58 napadeného rozhodnutí.
12. Žalovaný též uvedl, že pod bodem III. odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí žalobce namítl, že si celní úřad neobstaral dostatečný důkazní materiál, popř. si jej obstaral nezákonně a nesprávně. Žalovaný nicméně v rámci odvolacího řízení důkazní materiál v nezanedbatelném rozsahu doplnil, tento hodnotil a následně žalobce příslušnou výzvou s tímto postupem seznámil, stejně jako se závěry, ke kterým dospěl. K zákonnosti obstarání důkazních prostředků celním úřadem se přitom žalovaný vyjádřil v odst. 42 a 43 napadeného rozhodnutí. K žalobcem namítané relevanci protokolu o výsledku řidiče ze dne 5. 11. 2021, č. j. GRČ-532-198/TC-2021-835330, se poté žalovaný vyjádřil v odst. 54 napadeného rozhodnutí. K navrhovanému výsledku řidiče se žalovaný vyjádřil v odst. 54 až 58 napadeného rozhodnutí a rovněž tak učinil i k žalobcem rozporované identifikaci zboží. Žalovaný má tudíž za to, že se s námitkami žalobce v odvolacím řízení relevantně vypořádal.

Replika žalobce

13. V podané replice žalobce předně uvedl, že je mezi stranami nesporné, že pro právní posouzení věci, resp. pro posouzení postavení žalobce jako plátce daně ze surového tabáku, má zásadní význam interpretace § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Žalobce přitom konzistentně poukazuje na to, že právní skutečností, se kterou zákon o spotřebních daních v dotčeném ustanovení spojuje postavení osoby jako plátce daně ze surového tabáku, je zjištění surového tabáku u této osoby. Současně vícekrát zopakoval, že v daňovém řízení bylo nesporně prokázáno, že surový tabák byl zjištěn celním úřadem nikoliv v prostoru, k němuž by měl žalobce vztah, resp. znovu uvedl argumentaci obsaženou již v podané žalobě.
14. K odkazu žalovaného na důvodovou zprávu k zákonu č. 157/2015 Sb., kterým byla do zákona o spotřebních daních zakotvena pasáž o zdanění surového tabáku, žalobce zmínil, že se v ní *expressis verbis* uvádí, že daňová povinnost vzniká osobě nakládající se surovým tabákem dnem zjištění surového tabáku. Ono nakládání se surovým tabákem nicméně citovaná část důvodové zprávy uvádí demonstrativně. Poukazovanou důvodovou zprávou tedy nebylo možno argumentovat ve prospěch interpretace zákona o spotřebních daních provedené žalovaným v jeho vyjádření k žalobě.
Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

15. Žalobce proto v úplnosti setrval na již uplatněné žalobní argumentaci týkající se vad napadeného rozhodnutí a postupu celních orgánů ve věci.

Posouzení věci soudem

16. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobce i žalovaný shodně uvedli, že souhlasí s projednáním věci bez nařízení jednání.
17. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.
18. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu projednávaného případu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu, dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
19. S ohledem na obsah a formulaci žalobní argumentace soud zároveň zdůrazňuje, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační. Od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tudíž oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat vady napadeného správního aktu. Jinak řečeno, žalobce je povinen jím spatřované důvody nezákonnosti žalovaného rozhodnutí v žalobě explicitně uvést a vymežit tím soudu rozsah kontroly správního rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, nebo ze dne 30. 4. 2012, č. j. 4 As 5/2012-22). Soud je následně takovýmto vymezením žalobních bodů vázán, přičemž rozhodnutí nemůže (až na výjimky) přezkoumat z důvodů, které nebyly uplatněny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63). Jestliže žalobní bod nadepsaným požadavkům vyhovuje, pak je projednání způsobilý v té míře obecnosti, v níž je formulován, popř. v průběhu řízení dále doplněn (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 As 73/2006-121). Obsah, rozsah a kvalita žalobní argumentace tak předurčují obsah a rozsah následného soudního rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2022, č. j. 1 Afs 142/2022-49). K tomu soud poukazuje také na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, v němž bylo konstatováno, že „[m]íra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej.“ Soud přitom není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobce či dohledávat důkazní prostředky svědčící v jeho prospěch. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta žalobce (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60, nebo ze dne 20. 9. 2022, č. j. 4 Afs 306/2020-70).
20. Nejprve se soud v projednávané věci zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, kterou žalobce spatřoval obecně v tom, že se žalovaný řádně nevypořádal s jeho Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

tvrzením, že z označených důkazů nebylo možno dospět k závěru, že by žalobce měl být plátcem daně ze surového tabáku, přičemž se žalovaný též neměl v úplnosti zabývat jeho námitkami uplatněnými v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí ze dne 29. 11. 2022 a ve vyjádření ze dne 11. 7. 2023.

21. Podle § 102 odst. 2 a 3 daňového řádu rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak. V odůvodnění správce daně uvede důvody výroku, anebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.
22. S odkazem na výše citované ustanovení daňového řádu soud konstatuje, že z odůvodnění rozhodnutí musí být vždy zřejmé, z jakých skutkových zjištění daňový orgán ve vztahu k jím vyhlášenému výroku vycházel a na základě jakého právního názoru k závěrům o něm dospěl. Správní rozhodnutí, které takovouto skutkovou a právní úvahu neobsahuje, je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť nemůže plnit svou základní funkci, tedy osvětlit účastníku řízení, na základě jakých skutečností bylo rozhodnuto tak, jak je uvedeno v jeho výroku (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005-298, ze dne 16. 6. 2006, č. j. 4 As 58/2005-65, ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47, ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002-25, nebo ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, nelze-li v něm zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74). Pro účely nyní projednávané věci je též případným připomenout, že nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí jako rozhodnutí odvolacího daňového orgánu nelze spatřovat tam, kde jeho odůvodnění postrádá odpověď na každou jednotlivou dílčí námitku uplatněnou v odvolání. Vypořádání odvolacích námitek totiž může žalovaný provést také tak, že zaujme určitý právní názor a logicky jej opře o argumenty tento názor podporující, tj. přdestře takový názor, který ve svém souhrnu vyvrátí námitky uplatněné v odvolání, přestože neposkytuje jednotlivé odpovědi na každou dílčí otázku. Není tedy povinností žalované jako odvolacího správního orgánu výslovně reagovat na jednotlivosti, kterých se žalobkyně dožaduje, a každou z nich zvlášť popírat (srov. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100, ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, či ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 150/2018-36, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je pak vyhrazeno pouze těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, nebo např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2 Afs 122/2022-56). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů má tedy místo zejména tehdy, opomene-li daňový orgán na námitku účastníka zcela (tj. i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64).
23. V nadepsaných souvislostech zdejší soud upozorňuje také na fakt, že napadené rozhodnutí je třeba vnímat komplexně, resp. řádně reflektovat jeho úplný obsah, a nikoliv bez dalšího selektovat či vytrhávat z kontextu jednotlivé skutečnosti v něm uvedené a tyto následně vykládat zcela izolovaně a nepřiléhavě.
24. Vycházejí ze shora uvedeného je tak ve věci třeba konstatovat, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakých skutkových zjištění žalovaný ve vztahu k jím vyhlášenému výroku Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vycházel a na základě jakého právního názoru k závěru o něm dospěl. Ve světle značně vágní námitky žalobce týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí soud uvádí, že žalovaný ve svém rozhodnutí nejprve obsáhle popsal okolnosti týkající se úkonů provedených v rámci trestního řízení vedeného v souvislosti s daným případem a zejména pak zrekapituloval samotné daňové řízení vedené ve věci celním úřadem (viz str. 2 až 7 napadeného rozhodnutí). Následně žalovaný v napadeném rozhodnutí zopakoval odvolací námitky žalobce uplatněné v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí ze dne 29. 11. 2022 (mj. v odst. 23 až 25 i v části argumentace uvedené žalobcem pod bodem III. odůvodnění předmětného odvolání, která měla být dle tvrzení žalobce žalovaným zcela přehlédnuta), dále zmínil svůj postup jako odvolacího orgánu dle § 115 daňového řádu a uvedl též obsah vyjádření žalobce ve věci ze dne 11. 7. 2023 (viz str. 7 až 14 napadeného rozhodnutí). Poté se žalovaný zabýval vlastním posouzením projednávaného případu, jakož i jednotlivými ve věci uplatněnými námitkami žalobce (viz str. 14 až 24 napadeného rozhodnutí). Závěrem žalovaný odůvodnil také samotný způsob stanovení předmětné daně (viz str. 24 až 28 napadeného rozhodnutí). Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je přitom z hlediska jeho přezkoumatelnosti nepochybně možné vysledovat úsudek žalovaného ve věci samé, přičemž je v dostatečné míře konkrétnosti konstatováno i to, proč žalovaný považoval žalobcem vznesené odvolací námitky, a to v celém jejich komplexu, za nedůvodné. Namítanou vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů tudíž napadené rozhodnutí dle hodnocení soudu netrpí. Ostatně zdejšímu soudu v této souvislosti ani nebylo zřejmé, jaké konkrétní námitky žalobce uplatněné v jeho odvolání ze dne 29. 11. 2022 a ve vyjádření ze dne 11. 7. 2023 měly být žalovaným v řešeném případě opomenuty, když tyto žalobce v podané žalobě nijak blíže nespecifikoval. V projednávané věci tedy soud takový zcela obecně uvedený deficit v postupu žalovaného, resp. v samotném odůvodnění napadeného rozhodnutí, nevyhodnotil.

25. Pokud žalobce v daném kontextu blíže zmínil toliko, že žalovaný přehlédl jeho argumentaci uvedenou pod bodem III. odůvodnění podaného odvolání, pak se soud ani s tímto tvrzením žalobce neztotožnil. Žalovaný totiž v napadeném rozhodnutí nejprve zrekapituloval námitky žalobce uvedené v jím odkazované části, jak už bylo ostatně shora zmíněno, a následně k nim způsobem odpovídajícím výše uvedeným judikатурním závěrům vyložil skutečnosti, na jejichž základě ve věci uzavřel, že žalobci svědčí postavení plátce daně z předmětného surového tabáku, jakožto osobě, u které byl zjištěn surový tabák, u kterého nebyl prokázán jeho původ, ani jeho účel použití. K tomu žalovaný srozumitelně a v logických návaznostech popsal okolnosti svědčící pro tento závěr (viz zejména odst. 46 až 58 napadeného rozhodnutí), přičemž poukázal na konkrétní obsah spisové dokumentace – zvláště na jednotlivé (specifikované) protokoly o sledování osob a věcí včetně videozáznamů a fotografií, protokoly o provedení domovních prohlídek, prohlídek jiných prostor a pozemků (resp. vozidel) a na pořízenou fotodokumentaci. Na základě skutečností podávajících se z těchto podkladů tedy žalovaný dospěl k hodnocení, že v prostorách skladů Světec a Růžodol (minimálně) v rámci sledovaného období docházelo ke skladování surového tabáku, jeho úpravě na tabák ke kouření a následně k výrobě cigaret a jejich balení do formy určené k další distribuci, přičemž ve vztahu k uvedenému byla zjištěna velká četnost výskytu žalobce v prostoru skladu Růžodol a zaznamenána byla jeho aktivita ve skladu Světec, a to právě v části, kde bylo zjištěno skladování surového tabáku a tabáku ke kouření. Současně dle žalovaného žalobce prokazatelně disponoval klíči ke skladu Světec a ve vozidlech jím užívaných byly rovněž zjištěny věci sloužící k výrobě cigaret. Dle žalovaného tak byl žalobce shledán osobou, u které byl surový tabák – uskladněný ve

skladu Světec – zjištěn, a byl proto plátcem daně dle § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních.

26. Dále žalovaný v napadeném rozhodnutí s odkazem na nadepsané dokumenty (tj. specifikovaný protokol o sledování osob a věcí, protokol o prohlídce nákladního automobilu, videozáznam a fotodokumentaci) popsal i zjištění vedoucí k závěru, že nákladní automobil Volvo, v němž byl dne 5. 11. 2021 zajištěn surový tabák, byl týměž vozidlem, které bylo ve skladu Světec nakládáno dne 4. 11. 2021 (ve večerních hodinách), přičemž žalobce byl v této souvislosti ztotožněn jako osoba zajišťující nakládání tohoto nákladního automobilu. Dle hodnocení žalovaného tak došlo ke zjištění surového tabáku v části přepravované nákladním automobilem Volvo již při jeho vyskladnění ze skladu Světec, kdy tento úkon realizoval a měl pod kontrolou právě žalobce. Následné zajištění předmětného surového tabáku při prohlídce nákladního automobilu Volvo tak žalovaný už nespojoval se vznikem daňové povinnosti, protože k tomu došlo už v okamžiku zjištění předmětného tabáku ve skladu Světec. Plátcem daně dle § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních byl proto dle žalovaného žalobce. Žalovaný poté k odvolací námitce žalobce stran toliko jeho manipulace s uzavřenými krabicemi, tj. bez jakékoliv znalosti jejich obsahu, uvedl, že se na základě učiněných zjištění žalobce v rámci manipulace s baleními surového tabáku, které měl prokazatelně pod svou kontrolou, nezbytně pohyboval v prostoru dotčeného skladu, kde se nacházely také otevřené krabice s tabákem, jakož i krabice obsahující odpad z výroby cigaret a velké množství materiálu sloužícího pro výrobu cigaret včetně k tomu určeného výrobního zařízení. Žalobce přitom dle žalovaného žádným způsobem nedoložil tvrzený výkon činností v předmětných prostorách pouze na základě pokynů a za úplatu od třetích osob, když tyto osoby ani žádným způsobem neidentifikoval. Zároveň žalovaný k argumentaci žalobce zmínil, že ve věci zajištěný doklad CMR a proforma faktura obsahují údaje k dopravě, k jejichž zjištění žalobce v odvolání navrhnul provedení výsledku řidiče nákladního vozidla jako svědka. Další informace pak byly obsahem specifikovaných protokolů o vydání věci a o ohledání věci. Nadto žalovaný uvedl, že z vyjádření samotného žalobce k výzvě žalovaného vyplývá, že žalobce svou účast na nakládání nákladního automobilu Volvo dne 4. 11. 2021 nijak nerozporoval. Vzhledem k tomu tedy žalovaný shledal návrh žalobce na výslech řidiče nákladního vozidla jako svědka zcela nadbytečným, neboť informace, pro které žalobce daný výslech navrhoval, už byly obsahem spisové dokumentace. Žalovaný k tomu zdůraznil i fakt, že bylo v řešeném případě nepochybně zjištěno, že k nakládce surového tabáku do nákladního automobilu Volvo došlo právě ve skladu Světec. Současně nebyly předloženy žádné doklady k surovému tabáku, který ve skladu Světec po vyskladnění části surového tabáku dne 4. 11. 2021 zůstal. Pokud žalobce v odvolání navrhnul jako svědka i vlastníka skladu Světec, podle žalovaného jednak neuvedl konkrétní skutečnosti, které měly být navrhovaným úkonem prokázány, a jednak měl žalovaný na základě obsahu správního spisu za prokázané, že žalobce je osobou, která předmětný prostor užívala a přístup k němu měla pod svou kontrolou. Žalovaný také srozumitelně vyložil, že skutečnost, zda byl žalobce v rozhodné době vlastníkem či uživatelem skladu Světec na základě prokázaného právního titulu, byla pro posouzení naplnění § 131a odst. 1 písm. b) a § 131c písm. b) zákona o spotřebních daních irelevantní, stejně jako fakt, zda byl žalobce vlastníkem surového tabáku či nikoliv. Žalovaný totiž žalobce shledal za osobu, která se surovým tabákem nakládala a nakládání s ním měla pod svou kontrolou, a tudíž byl tím, u koho byl surový tabák ve smyslu odkazovaných ustanovení zákona o spotřebních daních zjištěn.

27. Žalovaný jasně popsal i to, že daňové řízení bylo realizováno celními orgány nezávisle na trestním řízení vedeném orgány Policie ČR. Ani v této části proto nebylo možno napadené rozhodnutí vyhodnotit jako nepřezkoumatelné.
28. V souvislosti s předmětnou námitkou soud také poznamenává, že daňové řízení až do vydání rozhodnutí odvolacího orgánu představuje jeden celek (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2007, č. j. 3 As 51/2006-65, nebo ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 42/2010-52). Jako jeden celek jsou tak vnímána všechna rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2016, č. j. 2 Afs 143/2016-29, či ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25).
29. Pro úplnost sodu dále doplňuje, že žalobce v rámci povšechně uplatněné žalobní argumentace týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí spíše než s absencí vlastních úvah žalovaného nesouhlasí právě s jeho vlastními závěry o důvodech, pro které bylo toto rozhodnutí vydáno. To však samo o sobě svědčí o přezkoumatelnosti odůvodnění napadeného rozhodnutí. Správnost či nesprávnost právních názorů žalovaného přitom není otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí, nýbrž jeho zákonnosti. K tomu je možno připomenout i závěr Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 19. 7. 2007, č. j. 2 Afs 65/2007-169, že *„nepřezkoumatelnost však nelze fakticky zaměřovat za subjektivně pociťovanou nespokojenost s úrovní odůvodnění napadeného rozsudku, resp. za nespokojenost s výsledkem řízení.“* (srov. např. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163, ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, nebo ze dne 14. 1. 2022, č. j. 4 Azs 42/2020-49).
30. V daném ohledu je rovněž třeba zmínit, že proti zevrubné argumentaci žalovaného ve věci samé obsažené v žalobou napadeném rozhodnutí žalobce postavil značně obecné námitky, přičemž tyto ve většině uplatnil již v odvolacím řízení proti namítanému platebnímu výměru, aniž by tedy ve svém důsledku přednesl relevantní argumentaci zpochybňující správnost závěrů žalovaného. Vzhledem k tomu tudíž soud aktuálně nehledal způsob pro alternativní či zcela originální vyjádření závěrů, které dostatečně popsal už žalovaný v napadeném rozhodnutí. Soud proto tam, kde se se závěry žalovaného shodnul, na tyto odkázal, popř. je stručně zopakoval (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128, nebo ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014-88). Smyslem soudního přezkumu daňových rozhodnutí totiž najisto není stále dokola (podrobně) opakovat již jednou vyřčené (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2019, č. j. 5 Afs 126/2017-43). Právě ve světle shora popsanych judikатурních závěrů tak zdejší soud přistoupil k hodnocení uplatněných žalobních tvrzení.
31. Soud se následně zabýval samotným jádrem žalobní argumentace – tj. tvrzením žalobce, že celní orgány dospěly k nesprávnému závěru, pokud žalobce ve věci shledaly plátcem daně ze surového tabáku a uložily mu předmětnou daň na základě „*excesivně extenzivního*“ výkladu § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, jakož i nedostatečně zjištěného skutkového stavu.
32. Podle § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních platí, že plátcem daně ze surového tabáku je osoba, u které byl zjištěn surový tabák, u kterého neprokázala 1. původ surového tabáku, 2. účel použití surového tabáku, nebo 3. identifikaci osoby, které byl nebo má být surový tabák dodán.
33. K tomu je úvodem nutno podotknout, že zákon o spotřebních daních v § 131a a násl. definuje druh daně související se spotřebou specifické skupiny výrobků a tou je daň ze Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

surového tabáku. Protože se jedná o daň z výrobků, které nejsou z pohledu unijní legislativy považovány za vybrané výrobky, má tato daň svoji zvláštní úpravu a některá ustanovení zákona o spotřebních daních pro vybrané výrobky lze použít pouze přiměřeně (srov. Kotenová, B., Petrová, P., Tomíček, M.: *Zákon o spotřebních daních: Komentář*, Wolters Kluwer – systém ASPI, k § 131a). Soud dále s odkazem na dikci důvodové zprávy k zákonu č. 157/2015 Sb., kterým byla do zákona o spotřebních daních daň ze surového tabáku zakotvena, zmiňuje, že se daná právní úprava zaměřuje na řešení problematiky podvodů, resp. daňových úniků, které souvisí s nakládáním se surovým tabákem, přičemž tak bylo z titulu vysoké rizikovosti zneužití surového tabáku k nelegální činnosti stanoveno, že „*plátcem daně ze surového tabáku je také osoba, u které byl zjištěn surový tabák, u kterého neprokázala zdroj surového tabáku nebo neprokázala, pro jaký účel byl nebo má být surový tabák použit, popřípadě u kterého neprokázala identifikaci osoby, které byl nebo má být surový tabák dodán.* Daňová povinnost tak vznikne mj. osobě nakládající se surovým tabákem dnem zjištění surového tabáku, a to za podmínek, jak už tyto byly výše citovány.

34. V návaznosti na citované pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 4. 2024, č. j. 8 Afs 202/2022-49, popsal, že „*[a]by obcházení daně z tabákových výrobků zákonodárce zabránil, přijal úpravu daní samotný surový tabák*“. S poukazem na § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních dále konstatoval, že „*je dané ustanovení jasné a plyne z něj, že plátcem je osoba, která neprokázala jakoukoliv ze tří zmíněných skutečností (původ, účel, či odběratele)*“, přičemž „*zákonodárce skutečně zamýšlel, aby se plátcem daně stal každý, kdo neprokáže alespoň jednu z uvedených skutečností.*“ Tento případ vzniku daňové povinnosti přitom „*míří na situace, kdy je u osoby surový tabák zjištěn (osoba jej ještě „nepoužila“)*“. Daná právní úprava se tedy dle Nejvyššího správního soudu „*snaží řešit historickou složitou důkazní situaci tím způsobem, že daňová povinnost a plátcovství daně vznikne vždy, když osoba neprokáže stanovené skutečnosti*“.
35. V této souvislosti soud dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2018, č. j. 10 Afs 45/2018-44, v němž bylo mj. uvedeno, že „*ve skutečnosti zpravidla bude možno u osoby, u níž byly vybrané výrobky zjištěny (pozn. soudu – zde zjištěn surový tabák), dovodit nějaký vztah k dopravě či skladování. (...) I u osoby, u níž byly vybrané výrobky zjištěny, je důležité, jaký byl její vztah k vybraným výrobkům (pozn. soudu – zde surovému tabáku) a zda měla něco společného s jejich skladováním, resp. s jejich uložením. (...) Shledá-li (pozn. soudu – krajský soud), že byl žalobce skladovatelem ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, je tím dáno, že byl i osobou, u níž byly vybrané výrobky zajištěny.*“ Byť si je zdejší soud současně vědom toho, že v tomto odstavci citované závěry byly Nejvyšším správním soudem vysloveny konkrétně ve vztahu k § 42d odst. 3 a § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, má nicméně za to, že je lze přiměřeně aplikovat i na nyní posuzovaný případ vztahující se k § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních (pozn. soudu – tento názor platí i pro judikaturu Nejvyššího správního soudu odkazovanou níže).
36. Z dotčené právní úpravy a dříve popsanych rozsudků Nejvyššího správního soudu totiž plyne i pro nyní posuzovanou věc zcela zásadní okolnost, a to potřeba celních orgánů vyhledat (resp. zjistit) osobu, která měla k předmětnému zboží – surovému tabáku – nejužší vztah (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2018, č. j. 7 Afs 18/2018-27). V tomto kontextu je poté možno poukázat také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008-80, ve kterém bylo uvedeno, že „*[s]myslem zákona č. 353/2003 Sb. je skutečně postihovat za neoprávněné skladování neznačených tabákových výrobků (pozn. soudu – zde surového tabáku) jejich skladovatele, tj. osobu, která má k těmto*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

výrobků 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 nelze spojovat pouze s prostorem, nýbrž v první řadě s předmětnými výrobky a jejich detentorem.“ Jak ostatně uvedl Nejvyšší správní soud také v rozsudku ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85: „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.“ I zde byl tedy zjevně zdůrazněn pro hodnocení toho kterého případu stěžejní fakt, že je třeba, aby zjištěná osoba měla k věci – zde surovému tabáku – určitý kvalifikovaný vztah, který je se skladováním obvykle spojen. Rozhodující tak obvykle je, zda taková osoba vystupovala ve vztahu k daným věcem jako detentor, tedy zda věc fakticky ovládala ona nebo naopak někdo jiný. Jak poté vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010-71: „Detence je obdobná držbě, jejíž podstatou jsou dva prvky: vůle držitele nakládat s věcí jako s vlastní (subjektivní prvek) a faktické ovládání 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. U detentora je tedy dáno faktické ovládání věci, nikoli však vůle nakládat s věcí jako s vlastní (bližší viz Fiala, J.; Kindl, M. a kol. Občanské právo hmotné. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007, s. 244). Pro vznik povinnosti dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je relevantní uložení vybraných výrobků u osoby, kterou lze považovat za skladovatele ve smyslu výše uvedeném, neboť shora provedený výklad pojmu skladování je použitelný i na právě projednávanou věc. Pro naplnění tohoto pojmu je nepodstatné, kdo má uložené výrobky ve svém vlastnictví (srov. také rozsudky zdejšího soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009-68, a ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008-53), podstatné je faktické ovládání věci.“ V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2015, č. j. 10 Afs 8/2015-42, bylo na výše citované navázáno tak, že „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. Shodně s těmito judikáty má Nejvyšší správní soud za to, že pojem skladování by měl být ve vztahu k tabákovým výrobkům (pozn. soudu – zde surovému tabáku) vykládán spíše ve smyslu detence.“

37. K vlastní žalobní argumentaci uplatněné v této části pak zdejší soud uvádí, že žalobce v žalobě povšechným způsobem napadá hodnocení provedených důkazů a následný „excesivně extenzivní“ výklad § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních žalovaným, přičemž nekonkrétně, značně hypoteticky a nekonzistentně předestírá i možnou jinou verzi skutkového stavu a právního hodnocení, a to s poukazem na neúplná skutková zjištění celních orgánů ve věci. K tomu však soud předně uvádí, že s ohledem na konkrétní obsah spisové dokumentace, resp. jednotlivé skutečnosti z ní plynoucí, ve spojení s odůvodněním napadeného rozhodnutí, je zřejmé, že žalobce v rámci své argumentace řádně nereflektoval úplný obsah správního spisu, tedy veškerá učiněná zjištění a jejich hodnocení žalovaným, přičemž tak ve svých obecných žalobních tvrzeních seznatelně selektoval (pominul) či vytrhnul z kontextu jednotlivé informace a tyto následně vykládal zcela izolovaně a nepřiléhavě.
38. Dle názoru soudu přitom v daném řízení žalovaný hodnotil veškeré zjištěné okolnosti, které vypovídaly o tom, že žalobce se do celé situace dostal nikoliv bez vlastního přičinění, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ale naopak svým aktivním jednáním, když bylo zejména ze specifikovaných protokolů o sledování osob a věcí ve spojení s pořízenými videozáznamy a fotografiemi, jakož i z protokolů o provedení domovní prohlídky a prohlídky jiných prostor a pozemků, zřejmé, že měl žalobce vliv na to, co bude v dotčených prostorech umístěno, neboť tyto prostory fakticky užíval a přístup k nim měl pod svojí kontrolou (pozn. soudu – v rámci domovní prohlídky byly žalobcem mj. vydány klíče ke skladu Světec), přičemž s předmětným surovým tabákem žalobce jednoznačně nakládal a dispozici s ním měl rovněž pod kontrolou. Na základě nadepsaných judikатурních závěrů a učiněných zjištění plynoucích z obsahu spisového materiálu tak soud v projednávaném případě uvádí, že byl-li daný surový tabák zjištěn v prostoru, který žalobce fakticky užíval, a to způsobem, jak byl zdokumentován v již shora uvedených podkladech, přičemž se do těchto prostor surový tabák nedostal bez jeho vědomí, neboť měl manipulaci s ním seznatelně pod svojí kontrolou, vycházely celní orgány zcela důvodně z toho, že právě žalobce je osobou, u které byl surový tabák zjištěn (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2018, č. j. 10 Afs 45/2018-44). Vycházejí z uvedeného byl tedy žalobce ve věci správně shledán plátcem daně ve smyslu § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních.

39. V podrobnostech soud odkazuje na odst. 46 až 58 napadeného rozhodnutí, kde bylo žalovaným srozumitelně a v logických návaznostech popsáno komplexní hodnocení učiněných zjištění svědčících pro tento závěr, se kterým se zdejší soud ztotožňuje. Zejména lze poukázat na to, že z protokolu o sledování osob a věcí ze dne 2. 1. 2022 (č. j. GŘC-532-479/TČ-2021-835330) ve spojení s pořízenými videozáznamy, vyplynulo, že žalobce byl ve dnech 2., 6., 11., 12., 24. 10. 2021 a 4. 11. 2021 osobou, která zpřístupňovala a uzavírala sklad Světec, přičemž zde také realizovala (za přispění dalších osob) uskladňování a vyskladňování věcí – zvláště krabic, které dle videozáznamů zcela odpovídaly krabicím obsahujícím zajištěný surový tabák v rámci prohlídky jiných prostor – tj. nákladního automobilu Volvo a skladu Světec, a to jejich velikostí, barvou a charakterem balení, jakož i samotnými štítky na krabicích (viz fotodokumentace k protokolu o prohlídce nákladního automobilu Volvo a fotodokumentace k protokolu o prohlídce skladu Světec). Z protokolu o sledování osob a věcí ze dne 10. 12. 2021 (č. j. 58499-4/2021-900000-723) včetně fotodokumentace se zároveň podává, že byla dne 23. 9. 2021 provedena prohlídka vnitřních prostor skladu Růžodol, při které bylo zjištěno, že se zde (konkrétně v samostatně OSB deskami vymezeném prostoru) nacházela výrobní linka na cigarety, hotová balení cigaret, odpad z výroby cigaret a materiál k výrobě cigaret. V protokolu o provedení prohlídky skladu Růžodol ze dne 6. 11. 2021 bylo současně zaznamenáno, že dle Pavla Pupse ml. (tj. syna žalobce) tento sklad sloužil k uskladnění jeho osobních věcí, materiálu a techniky a dále byl využíván právě žalobcem (na základě ústní dohody). Rovněž tak bylo v tomto protokolu popsáno, že Pavel Pups ml. přenechal žalobci do užívání i nákladní automobil Renault Magnum (provozovaný společností BONITAS CORPORATION LTD. – statutární ředitel Pavel Pups ml.). Z protokolu o sledování osob a věcí ze dne 26. 11. 2021 (č. j. GŘC-532-478/TČ-2021-835330) poté vyplývá záznam pohybu vozidel v prostoru vjezdu do areálu, kde se sklad Růžodol nachází, a to za dny 10. 9. až 18. 9. 2021, 26. 9. až 29. 9. 2021, 1. 10. až 9. 10. 2021, 11. 10. až 14. 10. 2021, 17. 10. 2021 a 21. 10. 2021 – mj. zájmových vozidel značky Audi A8 (reg. zn. X), značky Škoda Octavia (reg. zn. X), značky Peugeot Boxer (reg. zn. X) a značky Renault Magnum (reg. zn. X). Ve dnech 27. 9. 2021, 29. 9. 2021 a 9. 10. 2021 byl přitom jako řidič vozidla Audi A8 jednoznačně ztotožněn žalobce, přičemž některá osobní či nákladní vozidla vjížděla do daného areálu či jej opouštěla právě za doprovodu tohoto vozidla Audi A8. Z protokolu o provedení prohlídky vozidla Audi A8 ze dne 5. 11. 2021 dále vyplývá mj. vyjádření Pavla Pupse ml., že toto vozidlo již po dobu nejméně dvou let užívá výhradně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalobce. Tato skutečnost byla, minimálně ve vztahu ke sledovanému období, podepřena též informacemi podávajícími se z protokolu o sledování osob a věcí ze dne 2. 1. 2022 včetně videozáznamů. Přítomnost žalobce a současně vozidla Renault Magnum u skladu Růžodol dne 28. 10. 2021 pak popisuje protokol o sledování osob a věcí ze dne 5. 1. 2022 (č. j. GŘC-532-481/TČ-2021-835330). Pohyb vozidla Renault Magnum u skladu Růžodol dne 17. 10. 2021 zachycuje též protokol o sledování osob a věcí ze dne 5. 1. 2022 (č. j. GŘC-532-480/TČ-2021-835330). Nutno zmínit i fakt, že je z protokolu o sledování osob a věcí ze dne 10. 12. 2021 (č. j. 58499-5/2021-900000-723) včetně fotodokumentace zřejmé i to, že byla dne 13. 10. 2021 provedena prohlídka vnitřních prostor skladu Světec, při které bylo zjištěno, že se v daných prostorách nacházely palety s různými komponenty na výrobu cigaret (tj. fólie, přířezy, kartony, filtry apod.) a přibližně 180 ks krabic tabáku o hmotnosti 120 kg, což pak odpovídá i následným zjištěním celního orgánu ze dne 6. 11. 2021 a 7. 11. 2021 (viz protokoly o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků č. j. GŘC-532-267/TČ-2021-835330 a č. j. GŘC-532-279/TČ-2021-835330 včetně fotodokumentace), přičemž k uvedenému datu již bylo dne 4. 11. 2021 vyskladněno 108 ks krabic tabáku pro přepravu zajištěným nákladním vozidlem Volvo, a ve skladu Světec tak zůstalo 68 ks krabic s tabákem.

40. Vzhledem k uvedenému tak lze nepochybně přisvědčit závěru žalovaného, že v prostorách skladů Světec a Růžodol minimálně v rámci sledovaného období docházelo ke skladování surového tabáku, jeho úpravě na tabák ke kouření a následně k výrobě cigaret a jejich úpravě do balení určených k další distribuci. Podstatným je pak v tomto kontextu fakt, že byla zaznamenána četná přítomnost žalobce u skladu Růžodol a zejména zdokumentována jeho aktivita (resp. její charakter) ve skladu Světec, kde bylo zjištěno skladování předmětného surového tabáku. Právě žalobce přitom disponoval klíči k dotčenému skladu Světec, a rovněž tak byly ve vozidlech jím užívaných (tj. Audi A8 a Renault Magnum) zajištěny věci sloužící k výrobě cigaret, jak je zřejmé z protokolu o provedení prohlídky vozidla Audi A8 ze dne 5. 11. 2021 včetně fotodokumentace a z protokolů o provedení prohlídky vozidla Renault Magnum (reg. zn. X) ze dne 6. 11. 2021 a 7. 11. 2021 včetně pořízené fotodokumentace. Soud se tak na základě výše popsanych skutečností ztotožnil s hodnocením žalovaného, že žalobce byl osobou, u které byl předmětný surový tabák (uskladněný ve skladu Světec) zjištěn a která neprokázala zákonem stanovené skutečnosti, a tudíž byla plátcem daně ze surového tabáku dle § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Na tomto hodnocení poté nic nemění ani okolnost, že k vlastnímu zajištění části surového tabáku celními orgány došlo až dne 5. 11. 2021 v návěsu nákladního vozidla Volvo (viz protokol o provedení prohlídky nákladního vozidla Volvo a jeho návěsu, č. j. GŘC-532/197/TČ-2021-835330) – tj. po jeho vyskladnění ze skladu Světec, které žalobce realizoval dne 4. 11. 2021 (ve večerních hodinách) do návěsu uvedeného nákladního automobilu (viz protokol o sledování osob a věcí ze dne 2. 1. 2022, č. j. GŘC-532-479/TČ-2021-835330 ve spojení s pořízeným videozáznamem), neboť s ohledem na veškeré výše uvedené skutečnosti je ve věci zřejmé, že ke zjištění předmětného surového tabáku celními orgány došlo již při jeho vyskladnění ze skladu Světec, přičemž měl tento úkon pod kontrolou právě žalobce - resp. byl osobou, která k danému surovému tabáku najisto měla kvalifikovaný vztah ve smyslu shora odkazované judikatury Nejvyššího správního soudu, když žalobce seznatelně vykonával faktické panství nad věcí. Samotné zajištění předmětného surového tabáku v rámci tzv. realizace (kontroly) nákladního automobilu Volvo tedy již v řešeném případě nebylo možno spojovat se vznikem posuzované daňové povinnosti.
41. Vycházejí ze všech učiněných zjištění plynoucích zejména z protokolů o sledování osob a věcí ve spojení s pořízenými videozáznamy a fotografiemi, jakož i z protokolů o provedení Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

domovní prohlídky a prohlídky jiných prostor a pozemků, soud dále uvádí, že ve věci současně nevyplynula existence žádné jiné osoby, která by k předmětnému surovému tabáku měla kvalifikovanější vztah než žalobce. Ostatně ani sám žalobce v rámci svých značně nekonzistentních tvrzení v tomto ohledu nijak neidentifikoval osobu (či osoby), pro kterou měl v prostoru skladů Ružodol a Světec „dle jejich požadavků“ manipulovat (včetně zdokumentované nakládky nákladního vozidla Volvo) toliko s uzavřenými krabicemi, a tedy bez jakékoliv znalosti jejich obsahu (viz vyjádření žalobce ze dne 11. 7. 2023). Soud proto v souladu se závěrem žalovaného ve věci shledal, že žalobce byl tou osobou, která měla k zajištěnému surovému tabáku nejužší vztah – tj. byl u ní zjištěn. Nad rámec uvedeného pak soud v této části doplňuje, že v kontextu samotného smyslu zákona o spotřebních daních nelze připustit, aby celní orgány bez dalšího akceptovaly naprosto povšechný odkaz žalobce na existenci jiné blíže neurčené osoby se vztahem k dotčeným věcem – resp. prosté přenesení odpovědnosti na neznámou osobu, neboť by tím byla ponechána jednoduchá cesta, jak fakticky v podobných situacích zcela znemožnit vyměření spotřební daně ze surového tabáku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2018, č. j. 7 Afs 18/2018-27).

42. Soud také k obecně uplatněnému tvrzení žalobce stran pouhé manipulace s uzavřenými krabicemi, bez znalosti jejich obsahu, za úplaty a dle pokynů nespecifikované osoby (či osob), uvádí, že s ohledem na zaznamenaný způsob jednání žalobce v dotčených prostorech, které fakticky užíval, a jejich zdokumentování, je třeba takové tvrzení odmítnout jako zjevně účelové, neboť v daných prostorech, ve kterých se žalobce v rámci manipulace s předmětnými baleními surového tabáku (nad kterými také vykonával faktické panství) pohyboval, se též prokazatelně nacházely otevřené krabice s tabákem, krabice obsahující odpad z výroby cigaret, velké množství materiálu určeného k výrobě cigaret, jakož i k tomu určené výrobní zařízení (viz zejména protokoly o sledování osob a věcí ze dne 2. 1. 2022 a 10. 12. 2021 včetně videozáznamů a fotodokumentace a protokoly o prohlídce skladu Světec včetně fotodokumentace). Ostatně žalobce v této souvislosti zcela pominul též fakt, že v jím užívaných vozidlech Audi A8 a Renault Magnum byly rovněž zjištěny věci nepochybně sloužící k výrobě cigaret, jak už bylo výše rekapitulováno.
43. Za vyvstalých okolností, které byly v rámci spisové dokumentace odpovídajícím způsobem zachyceny, tak nelze souhlasit s povšechným tvrzením žalobce, že měla být spotřební daň ze surového tabáku vyměřena jiným osobám, které měly být celními orgány dále zjišťovány, neboť žalobce ve své argumentaci naprosto pominul komplex výše popsanych zjištění vztahující se právě k jeho osobě. Dle hodnocení soudu byl tedy žalobce celními orgány v souladu se zákonem shledán plátcem daně z předmětného surového tabáku dle § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, jelikož byl osobou, u které byl zjištěn surový tabák, u kterého neprokázal stanovené skutečnosti, přičemž měl nakládání s tímto surovým tabákem pod svojí kontrolou. Pro toto posouzení přitom bylo nepodstatné vlastnictví dotčeného surového tabáku, neboť rozhodným zde bylo jeho zdokumentované faktické ovládání. U osoby, u níž byl surový tabák zjištěn, je totiž důležité, jaký byl její vztah k tomuto tabáku a zda měla něco společného s jeho uložením a dispozicí.
44. Soud tak v řešeném případě vyhodnotil skutkový stav za dostatečně zjištěný a mající oporu v obsahu spisové dokumentace. Nutno též připomenout, že žalobce měl možnost seznámit se s veškerými podklady pro rozhodnutí a na tyto i odpovídajícím způsobem reagovat či využít vlastní důkazní iniciativy, což ostatně žalobce též učinil v rámci svých vyjádření ve věci. Současně soud vzhledem k již uvedenému (tj. s odkazem na citované judikaturní závěry a relevantní zjištění celních orgánů) neshledal, že by celní orgány uložily žalobci daň

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

z předmětného surového tabáku na základě „*excesivně extenzivního*“ výkladu § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních.

45. Jedná-li se poté o obecné tvrzení žalobce stran porušení zásady *nemo tenetur* a právní úpravy dokazování v daňovém řízení, soud opětovně upozorňuje na fakt, že není povinen ani oprávněn za žalobce jakkoliv domýšlet argumenty svědčící případně v jeho prospěch, resp. nemůže suplovat roli advokáta žalobce. Toliko prostý popis podstaty dokazování v daňovém řízení přitom nelze shledat za řádně uplatněný žalobní bod. Soudu pak není jasné ani směřování blíže nerozvedené poznámky žalobce, že Ústavní soud vícekrát potvrdil, že správce daně není oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí sám subjekt. S tímto závěrem Ústavního soudu zdejší soud samozřejmě souhlasí, nicméně neseznal, k jakým konkrétním skutečnostem jej žalobce v kontextu nyní projednávaného případu vztahuje. Pouze pro úplnost tedy soud (rovněž v obecné rovině) v tomto ohledu rekapituluje, že celní úřad v kontextu již odkazovaných zjištění výzvou k podání daňového přiznání ze dne 12. 8. 2022, č. j. 247332/2022-620000-31, žalobce vyzval v souladu s § 145 odst. 1 daňového řádu k podání daňového přiznání ke spotřební dani ze surového tabáku podle zákona o spotřebních daních za zdaňovací období listopad 2021. Jinými slovy, celní úřad žalobce v souladu se zákonem vyzval ke splnění povinnosti daňového tvrzení za vymezené zdaňovací období, přičemž tak zdejší soud v daném postupu neshledal vadu dotčeného řízení. Možno též k dalšímu postupu celních orgánů ve věci zmínit, že je obecně cílem správy daní, aby docházelo ke správnému zjištění a stanovení daňových povinností přesně v takové výši, jež vyplývá ze zákona. S ohledem na to je třeba vést daňové řízení tak, aby prioritně směřovalo ke správnému stanovení daňových povinností, při němž se tak nepochybně projeví i zásada vyšetřovací, neboť jsou to prioritně celní orgány, které se budou v obdobných případech snažit zjistit správný skutkový stav.
46. K samotné námitce žalobce týkající se porušení principu *nemo tenetur* soud dále uvádí, že tuto žalobce vystavěl na účelovém vytržení dvou vět z celkového obsahu (resp. kontextu) odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobce tak i v této části znovu zcela pominul už výše popsané relevantní okolnosti, na jejichž základě žalovaný vystavěl hodnocení dané věci. Pokud tedy žalovaný v této souvislosti s odkazem na učiněná zjištění neakceptoval jeho prosté tvrzení, že o obsahu krabic neměl žádné povědomí, jak už bylo ostatně dříve zmíněno, nelze v tomto postupu shledat nezákonnost, resp. porušení poukazovaného zákazu donucování k sebeobviňování. Žalobce totiž měl v rámci daného řízení nepochybně možnost se od odpovědnosti odvést daň z předmětného surového tabáku liberovat, a to prokázáním, že k němu nemá jakýkoliv kvalifikovaný vztah, avšak taková skutečnost v řešeném případě vzhledem k už rekapitulovaným relevantním zjištěním a naproti tomu toliko povšechnému odkazu žalobce na existenci jiné blíže nespecifikované osoby (či osob) s vazbou na zajištěný surový tabák, nenastala (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 11. 2023, sp. zn. I. ÚS 3018/23, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010-71, ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85, nebo ze dne 5. 4. 2018, č. j. 7 Afs 18/2018-27). Ve světle celkového odůvodnění napadeného rozhodnutí tak soud v závěru žalovaného, že žalobce žádným způsobem nedoložil jím tvrzený výkon činností v dotčených prostorách pouze na základě pokynů a za úplaty od třetích osob, když současně tyto osoby ani žádným způsobem neidentifikoval, nevyhodnotil rozpor s principem zákazu donucování k sebeobviňování. Nadto lze uvést, že samotné (případné) označení třetích osob žalobcem, které měly mít kvalifikovaný vztah k dotčenému surovému tabáku, se samo o sobě pojmově míjí s tím, že by byl žalobce donucován k sebeobviňování.

47. Soud dále nepřisvědčil ani žalobní argumentaci, že celní orgány porušily povinnost řádně zjistit skutkový stav věci, neboť neakceptovaly jeho důkazní návrhy na výslech V. L. (tj. vlastníka skladu Světec) a A. T. (tj. řidiče vozidla Volvo dopravujícího předmětný surový tabák), přičemž tak měly zůstat neobjasněny základní skutečnosti pro posouzení, kdo je plátcem daně ze surového tabáku – zejména pro kterou společnost bylo zboží přepravováno, jaké obdržel řidič vozidla vstupní informace, jaké měly být náležitosti průvodních dokladů včetně toho, jaká společnost měla být informována jako odesílatel o doručení dopravovaného surového tabáku.
48. V daném ohledu je nutno nejprve poukázat na judikaturní závěry Nejvyššího správního soudu plynoucí např. z rozsudku ze dne 13. 9. 2023, č. j. 7 Afs 53/2023-67, ve kterém bylo konstatováno, že „[s]právní orgány mají zásadně provést důkazy navrhované daňovým subjektem k prokázání určité skutečnosti. Pokud má daňový subjekt důkazní břemeno, nelze mu bránit ve snaze toto břemeno unést. To však neznamená, že správce daně je povinen provést všechny navržené důkazy. S ohledem na hospodárnost a procesní ekonomii řízení musí provést pouze takové, které mohou přispět ke správnému stanovení daně. Odmítnout navrhovaný důkaz je možné tehdy, je-li pro věc 1) nerozhodný, 2) nevýznamný či 3) zjevně nezpůsobilý prokázat rozhodné skutečnosti. Tento závěr však musí správce daně řádně odůvodnit (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71). To je v souladu i s judikaturou Ústavního soudu. Ústavní soud k tzv. opomenutým důkazům soustavně uvádí, že navržený důkaz není nutno provést, pokud a) skutečnost, kterou má důkaz potvrdit, není relevantní pro dané řízení, b) důkaz není způsobilý tvrzenou skutečnost potvrdit, c) skutečnost již byla potvrzena (nález sp. zn. I. ÚS 733/01 ze dne 24. 2. 2004; či nález sp. zn. III. ÚS 569/03 ze dne 29. 6. 2004).“
49. K výslechu A. T. (tj. řidiče vozidla Volvo dopravujícího předmětný surový tabák) přitom žalovaný v návaznosti na již dříve popsaná zjištění ve věci a obsah zajištěného dokladu CMR a proforma faktury – tedy listiny obsahující údaje k dopravě (konkrétně odesílatele zboží – společnost Holifield Agro Kft., EU VAT Hu27453827, 6721 Szeged, Kálvin tér 7. fszt. 4, Hungary; příjemce zboží – Italian Flair s.r.l., EU VAT IT08871561000, Via Castenedolo 10, Roma 00188, Italy, místo doručení zboží – ART S.r.l., Via Strada Statale 90 BIS km 13+300, Paduli, Benevento, 82020, Italy; místo nakládky zboží – Okružní 1039/6a, Ústí nad Labem 400 01, Česká republika; a přepravce zboží – Lee & Partner's, s uvedením RZ vozidel: X a X; popis zboží – Unmanufactured strips, 108 ks kartonů C48 na 36 paletách), uvedl, že ve věci pořízené podklady již obsahují údaje k dopravě, ke kterým žalobce v odvolání navrhl provedení výslechu řidiče vozidla Volvo. K tomu žalovaný též poukázal na informace plynoucí z protokolu o vydání věcí ze dne 5. 11. 2021 (č. j. GŘC-532-207/TČ-2021-835330) řidičem nákladního vozidla Volvo, protokolu o ohledání takto vydaných věcí ze dne 18. 2. 2022 (č. j. GŘC-532-577/TČ-2021-835330), jakož i zejména na skutečnosti podávající se ve vztahu k nákladnímu vozidlu Volvo z již zmiňovaného protokolu o sledování osob a věcí ze dne 2. 1. 2022 (č. j. GŘC-532-479/TČ-2021-835330) ve spojení s pořízeným videozáznamem a protokolů o provedení prohlídky tohoto nákladního automobilu a návěsu včetně fotodokumentace. Současně žalovaný opětovně zmínil i fakt, že žalobce účast na nakládání uvedeného nákladního automobilu ve skladu Světec dne 4. 11. 2021 nijak nerozporoval, přičemž k surovému tabáku, který ve skladu Světec po vyskladnění jeho části do nákladního vozidla Volvo uvedeného dne zůstal, nebyly předloženy žádné doklady. Jestliže tedy na základě výše popsanych okolností plynoucích ze správního spisu žalovaný shledal výslech řidiče nákladního automobilu Volvo zcela nadbytečným, soud považuje takové odůvodnění ve smyslu odkazované judikatury Nejvyššího správního soudu za odpovídající a zákonné.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

50. Soud pak v této části pouze koriguje tvrzení žalovaného uvedená v odst. 54 a 55 napadeného rozhodnutí, týkající se bezvýhradné použitelnosti obsahu protokolu o výsledku A. T. jako osoby zadržené podle § 76 odst. 3 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“), ze dne 5. 11. 2021, v předmětném daňovém řízení (resp. stran využitelnosti informací plynoucích z tohoto protokolu), neboť jak vyplývá např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012-62, protokol o výsledku osoby zadržené dle § 76 odst. 3 trestního řádu nelze bez dalšího převzít jako důkaz v daňovém řízení, a to s ohledem na omezení zásady bezprostřednosti dokazování (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57). Soud nicméně konstatuje, že vzhledem k veškerým už dříve uvedeným skutečnostem v kontextu otázky obecné nepoužitelnosti protokolů o výsledcích zadržených osob (resp. že tyto lze dle výše odkazované judikatury provést jako důkaz v daňovém řízení pouze za splnění specifických okolností jako postup *ultima ratio*, což v řešeném případě nelze z postupu žalovaného shledat), že rozhodným zde zůstal fakt, že žalovaný opřel závěr o nadbytečnosti daného výsledku o jiné ve spisu obsažené (řádné) důkazy, jak už tyto byly dříve hodnoceny, které tak samy o sobě ob stojí a prokazují identifikaci žalobce jako plátce daně předmětné spotřební daně ze surového tabáku, aniž by tedy bylo nutno vycházet z informací citovaných žalovaným v napadeném rozhodnutí z odkazovaného protokolu o výsledku A. T. jako osoby zadržené.
51. Obdobně lze uzavřít i v souvislosti s návrhem na výslech svědka V. L. (tj. vlastníka skladu Světec), k němuž žalovaný jednak konstatoval, že žalobce v odvolání neuvedl, jaké konkrétní okolnosti mají být tímto výsledkem prokázány (pozn. soudu – takto neučinil ani v podané žalobě) a jednak tento výslech považoval za nadbytečný, a to s ohledem na již pořízené podklady pro rozhodnutí obsažené ve správním spisu, na jejichž základě měl žalovaný za prokázané, že právě žalobce je osobou, která předmětný prostor skladu Světec fakticky užívala a přístup k němu měla pod svou kontrolou. Skutečnost, zda byl žalobce ve sledované době vlastníkem či uživatelem skladu Světec na základě prokázaného právního titulu, tak byla dle žalovaného pro posouzení naplnění § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních irelevantní, stejně jako skutečnost, zda byl žalobce vlastníkem surového tabáku či nikoliv. Na základě už výše uvedeného pak žalovaný vyhodnotil, že žalobce byl osobou, která se surovým tabákem nakládala a dispozici s ním měla zcela pod svou kontrolou, přičemž se jednalo o osobu, u které byl surový tabák ve smyslu odkazovaného ustanovení zákona o spotřebních daních zjištěn. Zdejší soud tak dospěl i v této části k závěru, že žalovaný řádně odůvodnil neprovedení výslechu navrženého svědka V. L. Jestliže zde žalovaný poukázal také na obsah protokolu o ústním jednání dle § 60 až § 62 daňového řádu ze dne 13. 4. 2022, v němž bylo zaznamenáno podání vysvětlení osoby V. L., pak soud i v tomto případě konstatuje, že proces opatřování vysvětlení sice může jako jeden z vyhledávacích postupů probíhat bez součinnosti s daňovým subjektem, nicméně jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, postup při podání vysvětlení neskýtá záruky toho, že vysvětlení obsahuje pravdivé informace. Podání vysvětlení proto v žádném případě nemůže nahradit svědeckou výpověď a jediné jí lze přiznat relevanci důkazního prostředku (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014-52). Byť tedy žalovaný v odst. 58 napadeného rozhodnutí odkázal na podporu své argumentace o nadbytečnosti daného výsledku též na podání vysvětlení shora jmenované osoby, i v této části bylo ve věci podstatným, že odůvodnění závěru o zjevné nadbytečnosti výslechu svědka V. L. ve svém jádru ob stojí vzhledem k dalším relevantním zjištěním, která žalovaný zřejmým způsobem popsal (viz předcházející odstavec).

52. V nadepsaných souvislostech navíc nelze přisvědčit ani argumentaci žalobce obecně směřující k tomu, že ke zrušení správního rozhodnutí postačí už jen to, neprovede-li celní orgán navržený výslech svědka. Navrhuje-li totiž daňový subjekt výslech svědka, musí jasně uvést, co má být jeho výpověď prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007-102). Pokud by totiž musel celní orgán provést výslech svědka pokaždé, kdy to daňový subjekt navrhne, bez ohledu na souvislost s řízením, mohly by tím vzniknout neodůvodněné průtahy v řízení. Bylo proto na žalobci, aby v případě návrhu svědka V. L. sdělil, co konkrétně má být jeho svědeckou výpověď prokázáno, to však žalobce po celou dobu řízení neupřesnil (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2022, č. j. 3 Afs 109/2020-51). Zdejší soud tak na základě výše popsaného neměl ani v kontextu neprovedení odkazovaných svědeckých výpovědí celními orgány důvod považovat skutkový stav za nedostatečně zjištěný.
53. Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. přitom soud v daném řízení neprovedl žalobcem navržené dokazování napadeným rozhodnutím, neboť obsah správního spisu (tj. všechny jeho součásti) nelze považovat bez dalšího za důkaz. Vychází-li tedy soud ve správním soudnictví z údajů a listin obsažených ve správním spisu, nejedná se o dokazování ve smyslu nadepsaného ustanovení s. ř. s. (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2015, č. j. 7 As 83/2015-56, ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, nebo ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 As 68/2011-75). Vyplývá to ze samotné podstaty řízení ve správním soudnictví, které je přezkumným řízením řízení daňového, přičemž správní spis je obrazem a výsledkem daňového řízení, dokládající skutkový stav, který tu byl v době rozhodování žalovaného (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2019, č. j. 3 Afs 194/2017-25).
54. Vzhledem k veškerým uvedeným skutečnostem tak soud ve věci uzavřel, že neshledal důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Soud proto žalobu v mezích žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a tudíž ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. rozsudku zamítl.
55. Současně soud v souladu s § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, přičemž tento ani jejich náhradu nepožadoval.

Poučení:

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

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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

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

Ústí nad Labem 28. května 2024

JUDr. Petr Černý, Ph.D. v. r.
předseda senátu