



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 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 21. 8. 2023, č. j. 28593-4/2023-900000-319,

takto:

1. Žaloba se **zamítá**.
2. 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 21. 8. 2023, č. j. 28593-4/2023-900000-319, jímž byl k jeho odvolání změněn platební výměr Celního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 22. 9. 2022, č. j. 288110/2022-620000-31, na spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2021, kterým byla žalobci podle § 139 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a dle § 1 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(dále jen „zákon o spotřebních daních“), vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků v celkové výši 2 091 584 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 „podle § 139 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vyměřuje daňovému subjektu P. P., X, RČ/DIČ: X spotřební daň z moci úřední z tabákových výrobků, za zdaňovací období listopad 2021“, nahrazen textem „v souladu s ustanovením § 101 daňového řádu za použití § 98, § 139, § 145 a § 147 daňového řádu a § 104 zákona o spotřebních daních v rozhodném znění vyměřuje daňovému subjektu P. P., bytem X, RČ/DIČ: X (dále jen „daňový subjekt“), spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2021 ve výši 2 585 264,- Kč (slovy: dva miliony pět set osmdesát pět tisíc dvě stě šedesát čtyři koruny české) z moci úřední podle pomůcek“, dále byl vypuštěn text na str. 4 prvostupňového rozhodnutí „ve výši 2 091 584,- Kč, slovy dva miliony devadesát jeden tisíc pět set osmdesát čtyři“, a text obsahující výpočet daně z tabáku byl nahrazen textem: „Výpočet daně: Zboží: Tabák ke kouření, Číslo výrobku: 240301, Množství celkem: 912,40 kg, Sazba daně: 2 720 Kč/kg, Daňová povinnost přiznaná: 0 Kč vyměřená: 2 481 728 Kč“. 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 21. 11. 2022 a ve vyjádření ze dne 11. 7. 2023 a žalobci nezákonně vyměřil daň z tabákových výrobků, když byly právní závěry žalovaného v extrémním rozporu se skutkovými zjištěními. Postupem žalovaného tak došlo k porušení práva žalobce na spravedlivý proces.
4. Následně žalobce odkázal na dikci § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, zmínil též právní hodnocení věci žalovaným a citoval i judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedenou v odůvodnění napadeného rozhodnutí. K tomu připomněl, že již v odvolání proti platebnímu výměru celního úřadu uvedl, že není plátcem předmětné daně, neboť nikdy nebyl vlastníkem, skladovatelem ani dopravcem dotčeného zboží. Sklad Světec mu nikdy nepatřil, a proto nemohl být osobou, které by vznikla povinnost plátce spotřební daně z tabákových výrobků.
5. Žalovaný měl také ignorovat důkazní návrhy žalobce uplatněné v odůvodnění jeho odvolání ze dne 21. 11. 2022 a ve vyjádření ze dne 11. 7. 2023. Postavení žalobce jako plátce spotřební daně z tabákových výrobků přitom žalovaný spojoval se vztahem žalobce k dotčeným nebytovým prostorům, v nichž byly tabákové výrobky uskladněny (resp. žalobce měl přístup do skladu a alokoval v něm skladované zboží), nikoliv se vztahem žalobce k předmětným tabákovým výrobkům. Dle názoru žalobce tak žalovaný nereflektoval jeho vyjádření, že celní úřad neobstaral a nezajistil věcně relevantní důkaz, ze kterého by bylo možno dovodit, že žalobce skladoval tabákové výrobky, či s nimi disponoval pro sebe. Žalovaný zároveň opomněl skutečnost, že celní úřad zjistil osobu V. L. jako vlastníka skladu, v němž bylo předmětné zboží skladováno – tj. subjekt odlišný od Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

žalobce, a stejně tak společnost L&K jako dopravce tohoto zboží, přičemž neprovedením žalobcem navrhovaných důkazů celní orgány neprokázaly totožnost osob, pro které byly cigarety ve skladu uloženy a na základě jejichž dispozice byly ze skladu odváženy.

6. Zjišťování kvalifikovaného vztahu žalobce k uskladněnému zboží, jeho vědomosti o zboží a úmyslu, jímž byl veden při jeho alokaci, jakož i identifikaci detentorů tohoto zboží tedy dle žalobce celní orgány nevěnovaly odpovídající pozornost. K zákonné definici detentora současně žalobce odkázal na § 987 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). Žalobce přitom s předmětným zbožím disponoval nikoliv pro sebe, ale pro jiné osoby, jímž v důsledku nedostatečného zjištění skutkového stavu nebyla celními orgány vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků.
7. 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 předmětné zboží. Neobjasněny tak zůstaly základní skutečnosti pro posouzení, kdo je plátcem daně z tabákových výrobků, 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 zboží. 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 odvolání proti platebnímu výměru ze dne 21. 11. 2022.
8. Žalobce ve věci dále uvedl, že manipuloval s paletami, na kterých byly pevně umístěny uzavřené krabice, avšak o jejich obsahu mu nebylo nic známo. Stran přístupu do skladu Světec pak poukázal na skutečnost, že celní orgán v postavení policejního orgánu zřejmě pominul jeho vyjádření, které ohledně existence a vydání klíčů od skladu Světec učinil, přičemž přístup do objektu Světec měl každý, komu ho vlastník této nemovitosti V. L. (či jiná osoba) umožnil.
9. Závěrem žalobce konstatoval, že detentorem je subjekt, který věc fakticky ovládá, ale nenakládá s ní jako se svou vlastní. Věcí v konkrétním případě poté nebyla paleta s krabicemi, ale zboží, které bylo uvnitř takového balení. Jestliže tedy žalobce přemísťoval palety se zbožím v obalech, aniž by věděl, co je v nich uloženo (zabaleno), nebylo možno dovodit, že nakládal s věcí, která byla předmětem spotřební daně. Žalobce tak neměl vůli nakládat s předmětnými tabákovými výrobky, o nichž ani nevěděl, že jsou v obalech umístěny. Odměna žalobce byla dohodnuta pouze za vykládání a nakládání palet s pevně uchycenými krabicemi, popř. jejich převezení z objektu v Růžodolu do objektu Světec či naopak.

Vyjádření žalovaného

10. 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, které svědčí postavení plátce spotřební daně z tabákových výrobků uvedených ve výroku platebního výměru (modifikovaného žalovaným rozhodnutím) podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, s povinností daň přiznat a zaplatit dle § 9 odst. 3 písm. e) téhož zákona.
11. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu poté žalovaný konstatoval, že pojem detentor v řešené věci neodpovídá významu slova držitel ve smyslu § 987 občanského

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zákoníku. Námitka žalobce, že s předmětným tabákem ke kouření nedisponoval pro sebe, je tedy pro posouzení postavení žalobce jakožto detentora, zcela irelevantní.

12. Podle žalovaného ze shromážděných důkazních prostředků vyplývá, že sklad Světec byl opatřen zámkem znemožňujícím přístup do tohoto prostoru osobám bez dispozice s příslušnými klíči. Těmito klíči disponoval právě žalobce, který je následně i vydal v rámci domovní prohlídky realizované dne 5. 11. 2021. K relevanci tvrzení žalobce, že neměl žádné povědomí o obsahu krabic, s nimiž manipuloval, žalovaný odkázal zejména na odst. 55 napadeného rozhodnutí, přičemž doplnil, že na těchto krabicích s tabákem byly rovněž uvedeny čitelné informace, že se jedná o tabák – etiketa s nápisem „*Raw tobacco*“, jak dokládá zejména fotodokumentace pořízená při prohlídkách skladu Světec a nákladního automobilu Volvo.
13. Žalovaný má tudíž za to, že v daném řízení byl zajištěn dostatek důkazních prostředků, prokazujících, že detentorem předmětných tabákových výrobků byl právě žalobce, jak bylo odpovídajícím způsobem odůvodněno v napadeném rozhodnutí. K samotnému neprovedení výslechů svědků navrhaných žalobcem se přitom žalovaný už vyjádřil v odst. 58 až 62 žalovaného rozhodnutí. Stran námitky žalobce, že byla zcela přehlédnuta jeho argumentace pod bodem III. odvolání, pak žalovaný uvedl, že pod tímto bodem odvolání žalobce namítl, že si celní úřad neobstaral dostatečný důkazní materiál, popř. si jej obstaral nezákonně a nesprávně. S tím se však žalovaný v napadeném rozhodnutí komplexně vypořádal zejména pod odst. 45 až 62. Žalovaný tak v tomto ohledu uzavřel, že byly v rámci napadeného rozhodnutí řádně vyhodnoceny veškeré odvolací námitky žalobce.

Replika žalobce

14. V podané replice žalobce předně zopakoval pasáže obsažené již v podané žalobě, přičemž uvedl, že je mezi stranami nesporné, že pro posouzení postavení žalobce jako plátce daně z tabákových výrobků má základní význam interpretace § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. K tomu připomněl, že již v podaném odvolání proti platebnímu výměru upozornil na fakt, že není plátcem předmětné daně, neboť nikdy nebyl vlastníkem dotčeného zboží, jeho skladovatelem ani ho nedopravoval. Znovu také zmínil, že zjišťování kvalifikovaného vztahu žalobce k uskladněnému zboží, jeho vědomosti o zboží a úmyslu, jímž byl veden při jeho alokaci, jakož i identifikaci detentorů zboží celní orgány nevěnovaly judikaturou Nejvyššího správního soudu požadovanou pozornost.
15. Žalobce pak shodně s žalovaným považoval za detentora osobu, která stejně jako držitel vykonává faktické panství nad věcí, avšak nakládá s věcí jako s cizí. Vědomost o uskladněném zboží přičitatelnou držiteli skladovaného zboží přitom dle žalobce nelze bez dalšího přičítat „pouhému“ detentoru. U detentora je proto naléhavější požadavek zevrubného zjištění všech skutečností, z nichž lze dovodit jím získané informace o povaze zboží, se kterým nakládá. Tento postulát však žalovaný podle názoru žalobce nenaplnil, když opomněl vyhovět jeho důkazním návrhům. Ani z žalovaným poukazovaného nápisu na předmětných krabicích přitom dle žalobce nebylo možno bez důvodných pochybností dovodit, že obsahují nezdaněné tabákové výrobky.

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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 tvrzením, že z označených důkazů nebylo možno dospět k závěru, že by žalobce měl být plátcem daně z dotčených tabákových výrobků, přičemž se žalovaný též neměl v úplnosti zabývat jeho námitkami uplatněnými v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí ze dne 21. 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 Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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. předestře 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. Vycházeje 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 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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

str. 2 až 7 napadeného rozhodnutí). Následně žalovaný v napadeném rozhodnutí zopakoval odvolací námitky žalobce uplatněné v (doplnění) odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí ze dne 21. 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. 10 až 15 napadeného rozhodnutí). Poté se žalovaný zabýval vlastním posouzením projednávaného případu, jakož i jednotlivými ve věci uplatněnými námitkami žalobce (viz str. 15 až 26 napadeného rozhodnutí). Závěrem žalovaný odůvodnil také samotný způsob stanovení předmětné daně (viz str. 26 až 30 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 (doplnění) odvolání ze dne 21. 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 (doplnění) odvolání ze dne 21. 11. 2022, 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 judikturním závěrům vyložil skutečnosti, na jejichž základě ve věci uzavřel, že žalobci svědčí postavení plátce daně z předmětných tabákových výrobků dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, jemuž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) téhož zákona. Za rozhodující skutečnosti přitom žalovaný uvedl skladování, resp. nakládání (držení), předmětných tabákových výrobků žalobcem, o čemž svědčila jednak prokázaná manipulace s danými tabákovými výrobky a jednak kontrola žalobce nad dotčeným prostorem skladu Světec. Žalobce tedy dle zjištění celních orgánů manipuloval s tabákovými výrobky a současně byl osobou, jež výhradně zpřístupňovala a uzavírala prostor skladu Světec za užití klíčů, které byly žalobcem samotným následně vydány celnímu orgánu. Dle žalovaného byl tudíž žalobce v projednávaném případě v postavení detentora ve smyslu ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu. K tomu žalovaný srozumitelně a v logických návaznostech popsal okolnosti svědčící pro tento závěr (viz zejména odst. 47 až 57 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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

právě v části, kde bylo zjištěno skladování surového tabáku a tabákových výrobků. Současně dle žalovaného žalobce prokazatelně disponoval klíči ke skladu Světec – ostatně tyto klíče žalobce celnímu orgánu vydal a jejich užití žalobcem ke zpřístupňování skladu Světec za účelem uskladňování a vyskladňování dotčeného materiálu a následně uzamykání za účelem zajištění objektu žalobcem bylo zaznamenáno na videozáznamu k protokolu o sledování osob a věcí ze dne 2. 1. 2022, stejně jako vlastní aktivita žalobce při naskladňování či vyskladňování skladu Světec. Rovněž tak byly ve vozidlech žalobcem užívaných zjištěny věci sloužící k výrobě cigaret. Žalovaným byl proto žalobce shledán osobou, které vznikla povinnost spotřební daň z tabákových výrobků přiznat a zaplatit dle § 9 odst. 3 písm. e) 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 tabák ke kouření, byl týmž 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 tedy došlo ke zjištění tabáku ke kouření v části přepravované nákladním automobilem Volvo již při jeho vyskladnění ze skladu Světec, kdy tento úkon realizoval a měl pod kontrolou právě žalobce (tj. jednalo se o osobu s nejbližším vztahem k danému tabáku ke kouření). Následné zajištění předmětného tabáku ke kouření při prohlídce nákladního automobilu Volvo tak žalovaný už nespojoval se vznikem daňové povinnosti dle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, neboť postavení osoby, která ve smyslu odkazovaného ustanovení předmětné vybrané výrobky určitou dobu držela, svědčilo žalobci. Plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních byl proto dle žalovaného žalobce, a to jako osoba, která s dotčenými tabákovými výrobky nakládala. 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 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 výslechu řidiče nákladního vozidla Volvo jako svědka. Další informace pak byly obsahem specifikovaných protokolů o vydání věci a o ohledání věci a videozáznamu k protokolu o sledování osob a věcí ze dne 2. 1. 2022. 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 Volvo jako svědka zcela nadbytečným, neboť informace, pro které žalobce daný výslech navrhoval, už byly obsahem spisové dokumentace. Žalovaný k tomu zdůraznil i fakt, že v řešeném případě bylo nepochybně zjištěno, že k nakládce tabáku do nákladního automobilu Volvo došlo právě ve skladu Světec. Současně nebyly předloženy žádné doklady k tabákovým výrobkům, které ve skladu Světec po vyskladnění části těchto výrobků dne 4. 11. 2021 zůstaly. Pokud žalobce v odvolání navrhnul jako svědka i

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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 § 4 odst. 1 písm. f) a § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních irelevantní, stejně jako fakt, zda byl žalobce vlastníkem tabákových výrobků či nikoliv. Žalovaný totiž žalobce shledal za osobu, která dotčené tabákové výrobky skladovala, resp. tyto měla ve své detenci ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu, přičemž se jak v případě cigaret, tak tabáku ke kouření, jednalo o tabákové výrobky, které nebyly značeny platnou tabákovou nálepkou podle § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních a současně nebylo prokázáno oprávněné nakládání s neznačenými tabákovými výrobky dle § 114 odst. 6 nebo 7 téhož zákona.

27. Žalovaný jasně popsal i to, že daňové řízení bylo realizováno celními orgány nezávisle na trestním řízení vedeném orgány Policie ČR, a vyjádřil se též k namítané neplatnosti protokolů o zkouškách podle § 105 zákona o spotřebních daních. V odst. 68 až 74 odůvodnění napadeného rozhodnutí pak žalovaný odpovídajícím způsobem vyložil i způsob stanovení předmětné daně, přičemž konkrétně v odst. 71 popsal samotný výpočet, kterým ve věci dospěl k výsledku čisté hmotnosti tabáku ke kouření ve výši 912,4 kg. 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 soud 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 pocítovanou 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 s 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). Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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 judikaturních 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 z předmětných tabákových výrobků a uložily mu spotřební daň na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu, čímž také mělo dojít k porušení žalobcova práva na spravedlivý proces.
32. Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních přitom platí, že 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.
33. Dle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátcem uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) nebo dnem zjištění, že plátce vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve.
34. Nejvyšší správní soud při výkladu nadepsaného § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních ve své judikatuře konstantně zdůrazňuje potřebu hledat osobu s nejuzší vztahem k vybraným výrobkům. V rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008–80, konkrétně uvedl, že „[s]myslem zákona č. 353/2003 Sb. je skutečně postihovat za neoprávněné skladování neznačených tabákových výrobků jejich skladovatele, tj. osobu, která má k těmto výrobkům vlastní subjektivní vztah. Těmito osobami mohou v obecné rovině být např. neoprávněný uživatel skladovacích prostor, podnájemce, nájemce či vlastník, u nichž je nutno prověřit postupně jejich vztah ke skladovacím prostorám. Odpovědnost za skladování vybraných výrobků je objektivní, nelze ji však chápat v tom smyslu, že za tento delikt odpovídá za všech okolností každý nájemce nebytových prostor, kde byly vybrané výrobky nalezeny. Odpovědnost nelze spojovat pouze s prostorem, nýbrž v první řadě s předmětnými výrobky a jejich detentorem.“ (srov. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008-53, ze dne 18. 10. 2019, č. j. 5 Afs 55/2018-84, nebo ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010-71). 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.“ (srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 Afs 123/2016-28, či ze dne 28. 5. 2015, č. j. 10 Afs 8/2015-42). I zde byl tedy zjevně zdůrazněn pro hodnocení toho kterého případu stěžejní fakt, že je třeba, aby zjištěná osoba měla k věci – zde dotčeným tabákovým výrobkům – určitý kvalifikovaný vztah, který je se skladováním obvykle spojen. Rozhodující tak obvykle je, zda taková osoba vystupovala ve Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

vztahu k daným věcem jako detentor, tedy zda věc fakticky ovládala ona nebo naopak někdo jiný. K tomu je dále možno odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010–71, v němž bylo konstatováno, že „[d]etence 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 (blíže 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.“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017-30). V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2015, č. j. 10 Afs 8/2015-42, pak 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 vykládán spíše ve smyslu detence.“ S poukazem na setrvalou judikaturu v tomto ohledu poté Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 9. 2021, č. j. 5 Afs 72/2020-49, shrnul, že „je v prvé řadě skladovatelem skladovatel „skutečný“, tedy ten, kdo má k výrobkům určitý kvalifikovaný vztah. Je to tedy taková osoba, která výrobky fakticky uskladnila, má úmysl je uchovávat, zajistit před znehodnocením, odcizením apod., za současného předpokladu, že výrobky fakticky ovládá, tedy je ve vztahu k nim detentorem. Pokud zde taková osoba není, je skladovatelem „prostý“ detentor, tedy osoba, která výrobky fakticky neuskadnila, nemusela nutně o jejich existenci vědět, neměla úmysl výrobky uchovávat apod., nicméně fakticky výrobky ovládala. „Prostý“ detentor je určován v pořadí směrem od osoby, u níž je existence detenčního práva k výrobkům nejvíce pravděpodobná (...). Vedle takto určeného skladovatele za daň odpovídá dle věty druhé § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních taktéž osoba, která se na skladování podílela, a to i samostatně v případech, kdy skladovateli nebo jiným „podílníkům“ dosud nebyla daň vyměřena.“

35. K vlastní žalobní argumentaci uplatněné v této části pak zdejší soud uvádí, že žalobce v žalobě povšechným způsobem napadá hodnocení provedených důkazů a následné nezákonné (excesivní) vyměření předmětné daně jeho osobě jako plátcí ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, 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 nerefletoval 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.
36. 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, ale naopak svým aktivním jednáním, když bylo zejména ze specifikovaných protokolů o Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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 předmětnými tabákovými výrobky žalobce jednoznačně nakládal a dispozici s nimi měl rovněž pod kontrolou. Na základě nadepsaných judikturních závěrů a učiněných zjištění plynoucích z obsahu spisového materiálu tak soud v projednávaném případě uvádí, že byly-li dané vybrané výrobky zjištěny v prostoru, který žalobce fakticky užíval, a to způsobem, jak byl zdokumentován v již shora uvedených podkladech, přičemž se do těchto prostor tabákové výrobky nedostaly bez jeho vědomí, neboť měl manipulaci s nimi seznatelně pod svojí kontrolou, vycházely celní orgány zcela důvodně z toho, že právě žalobce je osobou, která dotčené tabákové výrobky skladovala, resp. tyto měla ve své detenci ve smyslu shora odkazované judikatury Nejvyššího správního soudu. Vycházeje z uvedeného byl tedy žalobce ve věci správně shledán plátcem daně z předmětných tabákových výrobků dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

37. V podrobnostech soud odkazuje na odst. 47 až 57 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 tabák ke kouření 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 P. P. 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 P. P. ml. přenechal žalobci do užívání i nákladní automobil Renault Magnum (provozovaný společností BONITAS CORPORATION LTD. – statutární ředitel P. P. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

vyjádření P. P. ml., že toto vozidlo již po dobu nejméně dvou let užívá výhradně 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.

38. Vzhledem k uvedenému lze tudíž 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 mj. předmětných tabákových výrobků. 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, která k předmětným tabákovým výrobkům měla určitý kvalifikovaný vztah – nakládala s nimi (resp. fakticky tyto výrobky uskladněné ve skladu Světec ovládala), a tudíž byla jako detentor plátcem daně z tabákových výrobků dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Na tomto hodnocení poté nic nemění ani okolnost, že k vlastnímu zajištění části tabákových výrobků 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 jejich 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 shora uvedené skutečnosti je ve věci zřejmé, že ke zjištění předmětných tabákových výrobků celními orgány došlo již při jejich vyskladnění ze skladu Světec, přičemž měl tento úkon pod kontrolou právě žalobce – resp. byl osobou, která k daným tabákovým výrobkům najisto měla kvalifikovaný vztah ve smyslu dříve odkazované judikatury Nejvyššího správního soudu, když žalobce seznatelně vykonával faktické panství nad těmito výrobky. Samotné zajištění dotčených tabákových výrobků v rámci tzv. realizace (kontroly)

nákladního automobilu Volvo tedy již v řešeném případě nebylo možno spojovat se vznikem posuzované daňové povinnosti.

39. 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 domovní prohlídky a prohlídky jiných prostor a pozemků, soud dále uvádí, že ve věci současně nevyplynula existence žádné jiné osoby, která by k předmětným tabákovým výrobkům 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 Růžodol a Světec dle jejích 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 zajištěným tabákovým výrobkům nejužší vztah – tj. manipulovala s nimi a současně (výhradně) zpřístupňovala a uzavírala prostor skladu Světec prostřednictvím klíčů, které následně celnímu orgánu také vydala. 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 z tabákových výrobků (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2018, č. j. 7 Afs 18/2018-27).
40. Soud také k obecně uplatněnému tvrzení žalobce stran pouhé manipulace s uzavřenými krabicemi, bez znalosti jejich obsahu, za úplatu a dle pokynů nespécifikované 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 tabákových výrobků (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.
41. Za vyvstalých okolností, které byly v rámci spisové dokumentace odpovídajícím způsobem zachyceny, tak nelze souhlasit s povšechným tvrzením žalobce, že měla být spotřební daň z tabákových výrobků vyměřena jiným osobám, které měly být celními orgány dále zjišťovány a že přístup do objektu Světec měl každý, komu ho vlastník této nemovitosti V. L. umožnil, neboť žalobce ve své argumentaci naprosto pominul komplex výše popsaných zjištění vztahující se právě k jeho osobě. Dle hodnocení soudu byl tedy žalobce celními orgány v souladu se zákonem shledán plátcem daně z předmětných tabákových výrobků dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, jelikož měl nakládání s nimi pod svojí kontrolou – tj. byl ve vztahu k nim detentorem ve smyslu již poukazované judikatury Nejvyššího správního soudu. Pro toto posouzení přitom byla nepodstatná toliko poznámka žalobce, že dané tabákové výrobky nevlastnil, neboť rozhodným zde bylo jeho

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zdokumentované faktické ovládní dotčených výrobků. U žalobce tak bylo v projednávaném případě důležité zjištění týkající se jeho kvalifikovaného vztahu k tabákovým výrobkům, resp. že s těmito výrobky disponoval, přičemž také realizoval jejich uložení či vyskladnění. S přihlédnutím k už dříve odkazovanému judikатурnímu výkladu stran pojmu detentor v kontextu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, tudíž soud zároveň shledal za nepřiléhavý i prostý odkaz žalobce na definici držitele dle § 987 občanského zákoníku.

42. V této souvislosti pak soud pouze pro úplnost doplňuje odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu, ze dne 18. 10. 2019, č. j. 5 Afs 55/2018-84, z něhož se podává, že již „v rozsudku sp. zn. 1 Afs 81/2009, ze dne 20. 8. 2009, k námitce stěžovatelky, že jí nebyla prokázána „vědomá dispozice“ s vybranými výrobky, konstatoval, že zákon o spotřební dani je konstruován tak, že vědomá či nevědomá dispozice není pro vznik daňové povinnosti skladováním vybraných výrobků právně relevantní. V uvedeném rozsudku soud mimo jiné uvedl: „Pohutky, popřípadě vědomost o tom, jaké vybrané výrobky uskladnila, jsou již nerozhodné, neboť postavení toho, kdo vybrané výrobky skladuje, jako plátce daně, stanoví zákon zcela striktně, bez jakýchkoli výjimek, bez jakéhokoli prostoru pro správní uvážení celních orgánů, tzn. i bez jakéhokoli prostoru pro zohlednění žalobcem namítaných skutkových okolností případu.“ Rovněž v rozsudku sp. zn. 7 Afs 69/2007, ze dne 26. 2. 2009 zdejší soud konstatoval: „Argumentace stěžovatele založená na tvrzení, že o existenci předmětných lihových zásob neměl povědomost tak z hlediska (ne)naplnění podmínky skladování nemůže obstát.“. Obdobně lze odkázat na rozsudek sp. zn. 10 Afs 8/2015, ze dne 28. 5. 2015, v němž soud uvádí: „Krajský soud tedy správně konstatoval, že při určování plátce daně se postupně obrací na osoby, u nichž je detence nejvíce pravděpodobná – tedy od vlastníka prostor, ve kterých jsou tabákové výrobky skladovány, přes nájemce atd. V této pomyslné řadě krajský soud shledal klíčovým článkem právě stěžovatele jako nájemce oněch prostor. Stěžovatel na dané prostory uzavřel řádnou nájemní smlouvu, k objektu měl klíče, atp. To vše více než dostatečně prokazuje faktický (nejbližší) vztah stěžovatele k tabákovým výrobkům a jeho faktické panství nad tabákovými výrobky. Naproti tomu stojí stěžovatelovy ničím nepodložené tvrzení, že zboží patří „Vietnamci jménem D.“, s nímž má pro účely skladování v kontrolovaných nebytových prostorech uzavřenou nepsanou podnájemní smlouvu, o němž však ví jen to, že je asi z Prahy (na registrační značce jeho vozidla prý bylo písmeno „A“). Byť v popisovaném případě měl stěžovatel od daného objektu klíče, nedomnívá se Nejvyšší správní soud, že to činí případ stěžovatele ve věci nyní projednávané odlišným, neboť, jak je výše uvedeno, stěžovateli nic nebránilo svůj předmět nájmu opatřit zámkem, tedy i disponovat klíči. Zmínit lze rovněž rozsudek zdejšího soudu sp. zn. 5 Afs 35/2008, ze dne 27. 6. 2008: „Příslušný subjekt se tedy v takovém případě stane plátcem daně bez dalších podmínek, tedy pouze na základě toho, že, byť jednorázově, vybrané zboží dopravuje či skladuje a neprokáže jejich zdanění.“
43. 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 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 žalovaný uložil žalobci daň z předmětných tabákových výrobků na základě „extrémního rozporu“ mezi jeho právními závěry a skutkovými zjištěními, a že by tedy ve věci došlo k porušení žalobcova práva na spravedlivý proces.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

44. Soud k tomu v obecné rovině rekapituluje, že celní úřad v kontextu už odkazovaných zjištění výzvou k podání daňového přiznání ze dne 4. 8. 2022, č. j. 241730/2022-620000-31, žalobce vyzval v souladu s § 145 odst. 1 daňového řádu k podání daňového přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků 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. Možná také 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 tedy nepochybně projeví i zásada vyšetřovací, neboť jsou to prioritně celní orgány, které se budou v obdobných případech snažit zjistit správný skutkový stav. Žalobce přitom měl v rámci daného řízení nepochybně možnost se od odpovědnosti odvést daň z předmětných tabákových výrobků liberovat, a to prokázáním, že k nim nemá jakýkoliv kvalifikovaný vztah, avšak taková skutečnost v řešeném případě vzhledem k už nadepsaným relevantním zjištěním a naproti tomu toliko povšechnému odkazu žalobce na existenci jiné blíže nespecifikované osoby (či osob) s vazbou na zajištěné tabákové výrobky, 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 tudíž soud ani v závěru žalovaného, že žalobce žádným způsobem nedoložil jím tvrzený výkon činností v dotčených prostorách pouze na základě pokynů a za úplatu od třetích osob, když současně tyto osoby ani žádným způsobem neidentifikoval, nevyhodnotil, že by se žalovaný v tomto ohledu dopustil nezákonnosti. V daném řízení žalobce zároveň nepředložil jakékoliv (relevantní) doklady podle § 5 zákona o spotřebních daních, a rovněž tak neprokázal skutečnosti dle § 6 téhož zákona, tudíž nebylo prokázáno zdanění dotčených tabákových výrobků, což vedlo ve spojení s už dříve popsányi okolnostmi věci k vydání namítaného platebního výměru a následně i napadeného rozhodnutí.
45. Soud dále nepřisvědčil žalobní argumentaci, že celní orgány porušily povinnost řádně zjistit skutkový stav, neboť neakceptovaly jeho důkazní návrhy na výslech V. L. (tj. vlastníka skladu Světec) a A. T. (tj. řidiče vozidla Volvo dopravujícího předmětné tabákové výrobky), přičemž tak měly zůstat neobjasněny základní skutečnosti pro posouzení, kdo je plátcem daně z tabákových výrobků – 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 zboží.
46. 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 Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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).“

47. K výsledku A. T. (tj. řidiče vozidla Volvo dopravujícího předmětné tabákové výrobky) přitom žalovaný v návaznosti na již dříve popsání zjištění ve věci a obsah zajištěného dokladu CMR ze dne 4. 11. 2021 a proforma faktury z téhož dne – 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: NO7624V a WW371VG; 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 výsledku řidiče nákladního 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 tabákovým výrobkům, které ve skladu Světec po vyskladnění jejich části do nákladního vozidla Volvo uvedeného dne zůstaly, nebyly předloženy žádné doklady. Jestliže tedy na základě výše popsanych okolností plynoucích ze správního spisu žalovaný shledal výsledek řidiče nákladního automobilu Volvo zcela nadbytečným, soud považuje takové odůvodnění ve smyslu odkazované judikatury Nejvyššího správního soudu za odpovídající a zákonné.
48. Soud pak v této části pouze koriguje tvrzení žalovaného uvedená v odst. 58 a 59 napadeného rozhodnutí, týkající se bezvýhradné použitelnosti obsahu protokolu o výsledku Andrzej Tomaszewicz 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 obstojí a prokazují identifikaci žalobce jako plátce daně předmětné spotřební daně z tabákových výrobků, aniž by tedy bylo nutno vycházet z informací citovaných žalovaným. Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

v napadeném rozhodnutí z odkazovaného protokolu o výsledku A. T. jako osoby zadržené.

49. 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, a jednak tento výslech považoval za nadbytečný, a to s ohledem na již porízené 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 § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních irelevantní, stejně jako skutečnost, zda byl žalobce vlastníkem tabákových výrobků, či nikoliv. Na základě už výše uvedeného pak žalovaný vyhodnotil, že žalobce byl osobou, která tabákové výrobky skladovala, resp. tyto měla v detenci. Zdejší soud tak dospěl i v této části k závěru, že žalovaný řádně odůvodnil neprovedení výslechu navrženého svědka Víta Laně. 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 Víta Laně, pak soud i v tomto případě konstatuje, že proces opatrování 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. 62 napadeného rozhodnutí odkázal na podporu své argumentace o nadbytečnosti daného výslechu též na podání vysvětlení shora jmenované osoby, i v tomto kontextu bylo 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.
50. 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 výpovědi 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 výpovědi prokázáno, to však žalobce po celou dobu daňového 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.
51. 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,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

nebo ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 As 68/2011-75). Vyplyvá 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).

52. 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.
53. 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Ústí nad Labem 5. června 2024

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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.