



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **P. P.**, zastoupen JUDr. Jiřím Kacafírkem, advokátem, se sídlem Pražská 84/15, Plzeň, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 6. 2024, č. j. 15 Af 17/2023-46,

**t a k t o :**

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

**Odůvodnění:**

[1] Kasační stížností brojí žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti v záhlaví uvedenému rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 8. 2023, č. j. 28593-/2023-900000-319, ve věci spotřební daně z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2021. Stěžovateli byla vyměřena 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, v relevantním znění, spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 2 481 728 Kč. Žalovaný dospěl k závěru, že stěžovateli svědčilo postavení plátce daně z tabákových výrobků dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, tudíž mu vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) téhož zákona. Za rozhodující skutečnosti žalovaný označil skladování, resp. nakládání (držení) tabákovými výrobky stěžovatelem, o čemž svědčila jednak prokázaná manipulace s tabákovými výrobky a jednak kontrola stěžovatele nad dotčeným prostorem skladu Světec.

[2] V **žalobě** stěžovatel namítal, že žalovaný v posuzovaném případě rozhodl na základě neúplných skutkových zjištění, nevypořádal se důsledně s námitkami stěžovatele

uplatněnými v jeho odvolání ze dne 21. 11. 2022 a ve vyjádření ze dne 11. 7. 2023; namítal, že závěry žalovaného jsou v extrémním rozporu se skutkovými zjištěními; 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 spotřební 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. Postavení stěžovatele jako plátce spotřební daně z tabákových výrobků přitom žalovaný spojoval se vztahem stěžovatele k dotčeným nebytovým prostorům, v nichž byly tabákové výrobky uskladněny (resp. stěžovatel měl přístup do skladu a alokoval v něm skladované zboží), nikoliv se vztahem stěžovatele k tabákovým výrobkům. Dle názoru stěžovatele tak žalovaný nerefletoval jeho vyjádření, že celní úřad neobstaral a nezajistil věcně relevantní důkaz, ze kterého by bylo možno dovodit, že stěžovatel 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 zboží skladováno – tj. subjekt odlišný od stěžovatele, a stejně tak společnost L&K jako dopravce tohoto zboží; neprovedením stěžovatelem navrhovaných důkazů celní orgány neprokázaly totožnost osob, pro které byly cigarety ve skladu uloženy a na základě jejichž dispozice byly ze skladu odváženy. Dle stěžovatele celní orgány neobjasnily 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 stěžovatele nevyplývají. Stěžovatel 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 stěžovatel 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. Stěžovatel dále uvedl, že vědomost o uskladněném zboží přičitatelnou držiteli skladovaného zboží 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; ani z žalovaným poukazovaného nápisu na krabicích dle stěžovatele nebylo možno bez důvodných pochybností dovodit, že obsahují nezdaněné tabákové výrobky.

[3] **Krajský soud** v neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Především konstatoval, že stěžovatel v žalobě předestřel značně obecné námitky, přičemž tyto ve většině uplatnil již v odvolacím řízení proti namítanému platebnímu výměru, aniž by přednesl relevantní argumentaci zpochybňující správnost závěrů žalovaného. Krajský soud s odkazem na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu k § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních dospěl k závěru, že pro hodnocení toho kterého případu je stěžejní fakt, 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 vztahu k daným věcem jako detentor, tedy zda věc fakticky ovládala ona nebo naopak někdo jiný, přičemž je nepodstatné, zda je tato osoba i vlastníkem věci. Krajský soud zdůraznil, že z provedeného dokazování bylo prokázáno, že to byl právě stěžovatel, který měl pod kontrolou, co bude v dotčených prostorách uskladněno, jelikož přístup

pokračování

k zamčeným prostorám měl výhradně on. Krajský soud uzavřel, že bylo správními orgány v rámci sledování prokázáno, že 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 stěžovatele u skladu Růžodol a zejména zdokumentována jeho aktivita (resp. její charakter) ve skladu Světec, kde bylo zjištěno skladování tabákových výrobků. 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 stěžovatel 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 tabákových výrobků celními orgány došlo již při jejich vyskladnění ze skladu Světec, přičemž měl tento úkon pod kontrolou právě stěžovatel – resp. byl osobou, která k daným tabákovým výrobkům najisto měla kvalifikovaný vztah ve smyslu dříve odkazované judikatury Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel seznatelně vykonával faktické panství nad těmito výrobky. Na základě toho správní orgány dle krajského soudu důvodně učinily závěr, že stěžovatel byl detentorem neboli skladovatelem, byl tedy v postavení plátce daně z tabákových výrobků dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

[4] Krajský soud rovněž poukázal na skutečnost, že z provedených důkazů správními orgány nevyplývá existence žádné jiné osoby, která by k tabákovým výrobkům měla kvalifikovanější vztah než stěžovatel. Ostatně ani sám stěžovatel v rámci svých značně nekonzistentních tvrzení v tomto ohledu nijak neidentifikoval osobu (či osoby), pro kterou měl s věcmi v prostoru skladů Růžodol a Světec dle jejich požadavků manipulovat. U stěžovatele 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 již dříve odkazovanému judikaturnímu výkladu stran pojmu detentor v kontextu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, krajský soud zároveň shledal za nepřiléhavý i prostý odkaz stěžovatele na definici detentora dle § 987 občanského zákoníku. Krajský soud konstatoval, že nelze přisvědčit ani argumentaci stěžovatele 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 stěžovateli, aby v případě návrhu svědka V. L. sdělil, co konkrétně má být jeho svědeckou výpověď prokázáno, to však stěžovatel po celou dobu daňového řízení neupřesnil. Na základě výše uvedených skutečností krajský soud stěžovatelovu žalobu zamítl.

[5] V **kasací stížnosti** stěžovatel odkazuje na kasací důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí krajského soudu spočívající v nesprávném posouzení právní otázky plátce spotřební daně z tabákových výrobků.

[6] Stěžovatel v převážné části kasační stížnosti cituje závěry krajského soudu včetně jím uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel tvrdí, že z uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pro právní posouzení otázky plátce spotřební daně z tabákových výrobků je zcela zásadní identifikování osoby, která měla k surovému tabáku nejužší vztah, přičemž ze skutkových zjištění krajského soudu v nyní projednávané věci vyplývá, že ve skladu Světec a Růžodol docházelo ke skladování surového tabáku, jeho úpravě na tabák ke kouření a následně k výrobě cigaret a úpravě jejich balení určených k další distribuci, tedy k činnosti na niž se podílelo více osob. Celní orgány dle stěžovatele rezignovaly na zjištění, které osoby a jakým způsobem se podílely na takové činnosti, zejména kdo fakticky ovládal nákup a dovoz surového tabáku do předmětných skladů, jeho zpracování a obchod s tabákovými výrobky, k jejichž zhotovení ve skladu docházelo. Stěžovatel se domnívá, že správní orgány, respektive krajský soud, měly objasnit podíl jednotlivých osob podílejících se na nákupu, dopravě, skladování a zpracování surového tabáku, jakož i následné distribuci z něj zhotovených tabákových výrobků. Dle stěžovatele došlo jejich postupem k excesivně extenzivnímu výkladu § 4 odst. 1 písm. f) a § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních. Stěžovatel se domnívá, že jeho role byla v celém řetězci zcela marginální.

[7] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že při ústavně komfortním výkladu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních lze za osobu plátce daně z tabákových výrobků považovat jen osobu s nejužším vztahem ke zboží, nikoliv každého, kdo se účastní výroby, dopravy či skladování tabákových výrobků.

[8] Žalovaný ve **vyjádření se ke kasační stížnosti** uvedl, že stejně jako krajský soud při výkladu pojmu skladovatel vycházel z rozsáhlé konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, dle které se jedná o osobu, která fakticky ovládala surový tabák, nikoliv osobu, která organizovala jeho dovoz, výrobu výrobků z něj a obchod s takovými výrobky, jak se domnívá stěžovatel. Dle žalovaného se nejedná tedy o extenzivní výklad § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Pro daňové řízení v nyní projednávané věci je dle žalovaného irelevantní, kdo z dotčené nelegální výroby cigaret nejvíce profitoval. Dále dle žalovaného nelze přijmout argument stěžovatele, že neměl povědomí o obsahu krabic, se kterými manipuloval, přičemž se odkazuje na bod 53 odůvodnění krajského soudu a zdůrazňuje skutečnost, že komponenty na výrobu cigaret byly zjištěny ve vozech Audi A8 a Renault, která byla stěžovatelem užívána. Žalovaný se neztotožňuje s tvrzením stěžovatele, že při ústavně komfortní interpretaci § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je možno za osobu plátce daně z tabákových výrobků považovat jen osobu s nejužším vztahem ke zboží, nikoliv každého, kdo se účastní výroby, dopravy či skladování tabákových výrobků. Žalovaný zdůrazňuje, že dle znění § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, část za středníkem, „*za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická a fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela*“. Obecně tedy daňová povinnost může stíhat širší okruh osob než výhradně osobu skladovatele, a to v rámci solidární odpovědnosti osob zúčastněných na skladování nezdaněných vybraných výrobků ve smyslu odkazovaného ustanovení zákona o spotřebních daních. Avšak v nynějším řízení se žalovaný domnívá, že jednání stěžovatele naplnilo podmínky § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních před středníkem. Žalovaný uvádí, že v rámci nynějšího řízení shromáždil dostatečné množství důkazů, které jeho závěr potvrzují, stěžovatel je plátcem daně a měl povinnost tuto daň přiznat a uhradit.

pokračování

[9] Stěžovatel v **replíce** uvedl, že názor žalovaného je postaven na nepodložených domněnkách. Zdůrazňuje, že celní orgány jsou povinny zjistit osobu, která měla k tabákovým výrobkům nejužší vztah a v tomto selhaly, protože nebylo shromážděno dostatečné množství použitelných důkazů. Stěžovatel se opět dovolával skutečnosti, že vlastníkem objektu, kde bylo zboží skladováno, je osoba odlišná od stěžovatele, stejně tak jako dopravce. Poukazuje, že k cigaretám, které byly zajištěny z nákladního automobilu Volvo, měl stejný vztah jako řidič, který je převážel. Rovněž dle stěžovatele celní orgány ignorovaly skutečnost, že vlastníkem skladovacího objektu tento objekt střezil pomocí psů. Opakuje, že spotřební daň z tabákových výrobků mu byla uložena za činnost spočívající ve vykládání a nakládání zboží pomocí mechanizačního stroje, i když o tom, co je zabaleno na paletách mu nebylo nic známo. Přitom osoby, které logistickou přepravu nákladu, v němž byly následně zjištěny tabákové výrobky, přes území ČR zprostředkovaly, popř. z ní profitovaly, zůstaly mimo pozornost celních orgánů, potažmo soudu; poukazuje na rozporuplnou výpověď svědka L.

[10] **Nejvyšší správní soud** přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a zastupuje jej advokát (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[11] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Jak již uvedl krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí, taktéž Nejvyšší správní soud odkazuje na závěry ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, ze které vyplývá, že kvalita kasační stížnosti předurčuje kvalitu konečného 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 stěžovatele či dohledávat důkazní prostředky svědčící v jeho prospěch. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta stěžovatele (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).

[14] Kasační stížnost stěžovatele je sice obsáhlá, ale převážně složená z pasáží odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, které stěžovatel přebírá doslovně, aniž by je řádně citoval za použití kurzívy a jejich oddělení uvozovkami, čímž se kasační stížnost stává nepřehlednou a také zbytečně obsáhnou, jelikož s doslovně převzatými závěry krajského soudu stěžovatel vlastně nepolemizuje. Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že samotné argumentace stěžovatele, která by předestřela body kasační stížnosti, které by bylo možné

přezkoumat, je v samotné kasační stížnosti minimum, respektive celá se nachází na předposlední a poslední straně kasační stížnosti, tedy po sedmi stranách zkopírovaného textu rozsudku krajského soudu, čímž se kasační stížnost nachází na samé hraně projednatelnosti, resp. přípustnosti (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), jelikož stížní námitky jsou založeny na paušálním nesouhlasu se závěry a argumentací žalovaného a krajského soudu.

[15] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví. Řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční, stěžovatel vymezuje rozsah přezkumu napadeného rozsudku a musí v kasační stížnosti předestřít polemiku se závěry krajského soudu nikoli žalovaného. Povinností stěžovatele je sdělit, z jakých důvodů závěry krajského soudu považuje za nezákonné, nikoliv pouze vyjádřit obecný nesouhlas s rozhodnutím napadeným kasační stížností. V kasačním řízení je stanoveno povinné zastoupení advokátem především proto, aby kasační stížnosti byly sepsány právním profesionálem a byly argumentačně na úrovni. Smyslem je umožnit v kasačním řízení, pokud možno, kvalifikovanou polemiku s argumentací krajského soudu. Tato polemika může být méně nebo více zdařilá; vždy však musí být z textu kasační stížnosti patrná alespoň nějaká snaha o to reagovat na konkrétní závěry krajského soudu (viz usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 10 As 181/2019-63, či usnesení ze dne 18. 11. 2021, č. j. 5 As 332/2020-21). Uvedení konkrétní kasační argumentace nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v žalobě, či snad pouhým odkazem na takové podání již proto, že žalobní námitky směřovaly proti jinému rozhodnutí (správnímu), než které je nyní podrobena kasačnímu přezkumu (soudnímu). Stěžovatel je povinen jím spatřované důvody nezákonnosti napadeného rozsudku explicitně uvést a vymezit tak rozsah kasačního přezkumu (k tomu srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-78 a zejm. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07).

[16] Stěžovatel jako důvod kasační stížnosti formálně označil § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., nicméně nenabízí žádný jiný výklad právní normy, netvrdí, v čem krajský soud právní předpis vyložil nesprávně, resp. nenabízí žádný relevantní argument vedoucí k jinému právnímu posouzení věci.

[17] Dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, v relevantním znění: *„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“.*

[18] 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 plátcem vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve“.*

[19] Nejvyšší správní soud při výkladu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních ve své judikatuře konstantně zdůrazňuje potřebu hledat osobu s kvalifikovaným vztahem k vybraným výrobkům. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs

pokračování

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 prostorům. Odpovědnost za skladování vybraných výrobků je objektivní, nelze ji však chápat v tom smyslu, že za tento delikt odpovídá za všech okolností každý nájemce nebytových prostor, kde byly vybrané výrobky nalezeny. Odpovědnost nelze spojovat pouze s prostorem, nýbrž v 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, ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010-71, či ze dne 19. 3. 2021, č. j. 5 Afs 458/2019-83). Nejvyšší správní soud také v rozsudku ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85, uvedl: „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). Aby byla osoba povinna přiznat a odvést daň dle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, je nutné, 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 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 ovládnutí 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 ovládnutí 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 ovládnutí věci.“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017-30). Na uvedené závěry navázal Nejvyšší správní soud např. rovněž v rozsudku ze dne 28. 5. 2015, č. j. 10 Afs 8/2015-42: „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 první 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 neuskladnila, 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 „podílňíkům“ dosud nebyla daň vyměřena.“*

[20] Stěžovatel 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 stěžovatelem samotným následně vydány celnímu orgánu při domovní prohlídce, což bylo potvrzeno obsahem spisové dokumentace: jednotlivými protokoly o sledování osob a věcí včetně videozáznamů a fotografií, protokoly o provedení domovních prohlídek, prohlídek jiných prostor a pozemků, vozidel a pořízenou fotodokumentací. Na základě skutečností podávajících se z těchto podkladů tedy žalovaný důvodně vyhodnotil, 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 stěžovatele v prostoru skladu Růžodol a zaznamenána byla jeho aktivita ve skladu Světec, a to právě v části, kde bylo zjištěno skladování surového tabáku a tabákových výrobků. Zpřístupňování skladu Světec za účelem uskladňování a vyskladňování dotčeného materiálu a následně uzamykání za účelem zajištění objektu stěžovatelem bylo zaznamenáno na videozáznamu k protokolu o sledování osob a věcí ze dne 2. 1. 2022, stejně jako vlastní aktivita stěžovatele při naskladňování či vyskladňování skladu Světec. Rovněž byly ve vozidlech užívaných stěžovatelem zjištěny věci sloužící k výrobě cigaret.

[21] S odkazem na specifikovaný protokol o sledování osob a věcí, protokol o prohlídce nákladního automobilu, videozáznam a fotodokumentaci byla ve správním spise popsána i zjištění vedoucí k závěru, že nákladní automobil Volvo, v němž byl dne 5. 11. 2021 zajištěn tabák ke kouření, byl tímž vozidlem, které bylo ve skladu Světec nakládáno dne 4. 11. 2021 (ve večerních hodinách), přičemž stěžovatel 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 stěžovatel.

[22] 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 stěžovatel 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

pokračování

podává, že byla dne 23. 9. 2021 provedena prohlídka vnitřních prostor skladu Růžodol, při které bylo zjištěno, že se zde 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., jednatele společnosti BONITAS CORPORATION LTD., která si tento sklad pronajímala, tak tento sklad sloužil k uskladnění jeho osobních věcí, materiálu a techniky a dále byl využíván právě stěžovatelem na základě ústní dohody. Rovněž tak bylo v tomto protokolu popsáno, že Pavel Pups ml. přenechal stěžovateli do užívání i nákladní automobil Renault Magnum, který byl provozovaný společností BONITAS CORPORATION LTD. Z protokolu o sledování osob a věci ze dne 26. 11. 2021 (č. j. GŘC-532-478/TČ-2021-835330) poté vyplýval 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. XA), značky Škoda Octavia (reg. zn. XB), značky Peugeot Boxer (reg. zn. XC) a značky Renault Magnum (reg. zn. XD). Ve dnech 27. 9. 2021, 29. 9. 2021 a 9. 10. 2021 byl přítom jako řidič vozidla Audi A8 jednoznačně ztotožněn stěžovatel, 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 stěžovatel. Tato skutečnost byla, minimálně ve vztahu ke sledovanému období, podepřena též informacemi podávajícími se z protokolu o sledování osob a věci ze dne 2. 1. 2022 včetně videozáznamů. Přítomnost stěžovatele a současně vozidla Renault Magnum u skladu Růžodol dne 28. 10. 2021 pak popisoval protokol o sledování osob a věci 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 věci ze dne 5. 1. 2022 (č. j. GŘC-532-480/TČ-2021-835330). Nutno zmínit i fakt, že bylo z protokolu o sledování osob a věci 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.

[23] Za detentora ve smyslu judikatury je nutné považovat tu osobu, která měla přístup do skladu, kde se neoznačené tabákové výrobky nacházely. Takovou osobou byl podle výše popsaných zjištění nepochybně stěžovatel. Nebyl to ani řidič nákladního automobilu Volvo, jelikož ten pouze přijel pro dané výrobky, bez asistence stěžovatele do skladu přístup neměl. Stěžovatel se snaží vymanit z jemu uložené daňové povinnosti tím, že se staví do role pouhého skladníka, vykonávajícího práci na účet dle jeho pokynů jiné osoby. Pokud by opravdu byl stěžovatel v takovéto pozici, tak by měl tuto skutečnost doložit pracovní smlouvou, která by to deklarovala a rovněž by označovala jeho zaměstnavatele, který by měl dle stěžovatele nést daňovou povinnost. Popřípadě, pokud by tyto úkony činil jako osoba samostatně výdělečně činná, tak by rovněž měl být schopen doložit smlouvy, ve kterých se úkony naskladnění a manipulace zavázal provést, a především pro koho, aby

označil osobu nesoucí daňovou povinnost ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřební daních. Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným, že provedené důkazy jasně označují stěžovatele jako osobu, která dané výrobky uskladňovala, řídila jejich vyskladnění a naskladnění a jinak s nimi manipulovala, měla k nim v souladu s citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu kvalifikovaný vztah, což ze stěžovatele činní osobu povinnou k placení spotřební daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Pokud se stěžovatel dovolává toho, že mu nebyl znám obsah krabic, je třeba poukázat na to, že se v jím užívaném automobilu Renault a Audi A8 našly komponenty k výrobě cigaret, což bylo prokázáno protokoly o prohlídkách těchto vozidel, stěžovatel prokazatelně tato vozidla užíval. Stejně tak bylo zdokumentováno při prohlídkách skladů Světec a Růžodol, že se zde nacházely otevřené krabice se surovým tabákem a také komponenty pro výrobu cigaret. Uvedené skutečnosti nepochybně svědčí o povědomí stěžovatele o obsahu beden a nelze mu přisvědčit v závěru, že by nevěděl, s jakým zbožím manipuluje. Stěžovatel se dovolává, že zboží není jeho, přitom ale není schopen označit skutečného vlastníka, případně detentora. Z důkazních prostředků, svědecké výpovědi V. L., poukazuje na skutečnost, že pan L. vypověděl, že prostor v Suchodole, kde se nachází i příslušný sklad neměl plně pod kontrolou a také že jednal s ruskými mluvícími osobami o možném pronájmu prostor, ke kterému následně nedošlo. Stěžovatel namítá, že na základě výpovědi vlastníka skladovacího objektu do prostoru skladu mohly mít přístup i jiné osoby. Ovšem tuto stížní námitku ponechává už dále nerozvinutou a není úkolem Nejvyššího správního soudu, aby závěry za stěžovatele domýšlel. Pokud měl stěžovatel na mysli, že tyto osoby mohly mít kvalifikovaný vztah k předmětným tabákovým výrobkům, tak nedává smysl, proč by je uskladňovaly v zamčeném skladu stěžovatele a už vůbec neposkytuje odpověď na otázku, proč by jim stěžovatel pomáhal s tímto zbožím manipulovat, skladovat, nakládat, když ani nebyl schopen tyto osoby identifikovat.

[24] Obecná námitka stěžovatele, že nebyl zjištěn podíl jednotlivých osob na nákupu, dopravě, skladování, zpracování či distribuci, nevyvrací spisem podložená zjištění o rozsáhlé aktivitě stěžovatele ve vztahu k tabákovým výrobkům zajištěným ve skladu. Stěžovatel se dovolává skutečnosti, že není osobou, která by z daného zboží profitovala, případně k němu měla nejužší vztah. Nicméně je osobou, která měla k předmětným tabákovým výrobkům kvalifikovaný vztah a nacházel se v roli skladovatele, což bylo potvrzeno důkazy zajištěnými celními orgány a důkladně popsány výše. Z judikatury Nejvyššího správního soudu jasně vyplývá, že je nutné hledat osobu, která má ke zboží kvalifikovaný, nikoliv nejužší vztah. Stěžovatel prokazatelně řídil uskladňování a vyskladňování daného zboží, uzamykání a odemykání skladu, nebyl tedy tím, který na základě pokynů jiné osoby pouze naloží, případně vyloží zboží, protože taková osoba se na záznamech o sledování nevyskytovala. Nejvyšší správní soud tedy dospěl ke stejnému závěru jako žalovaný a krajský soud.

[25] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[26] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

**Poučení:**

pokračování

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 14. listopadu 2024

JUDr. Lenka Matyášová  
předsedkyně senátu