

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci **žalobce: J. B.,** zastoupený JUDr. Tomášem Štípkem, advokátem se sídlem Sadová 1585/7, Ostrava - Moravská Ostrava, proti **žalovanému: Celní ředitelství Ostrava,** se sídlem nám. Sv. Čecha 8, Ostrava - Přívoz, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 9. 2008, č. j. 974-2/08-140100-21, ve věci spotřební daně z lihu, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 10. 2009, č. j. 22 Ca 305/2008 - 35,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) ze dne 27. 10. 2009, č. j. 22 Ca 305/2008 - 35, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 9. 2008, č. j. 974-2/08-140100-21. Tímto rozhodnutím zamítl žalovaný odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Karviná (dále též „správce daně“) ze dne 11. 4. 2007, č. j. 50447-05/07-146100-024 – platebnímu výměru č. 98-SPD/07, kterým byla stěžovateli doměřena spotřební daň z lihu ve výši 3 543 050 Kč.

Krajský soud po rekapitulaci skutkového stavu dospěl v odůvodnění napadeného rozsudku k závěru, že žalobce nepřípustně spojuje trestní řízení s řízením daňovým, aniž by respektoval jejich odlišnosti, rozsah daňové povinnosti totiž nemusí odpovídat rozsahu trestní odpovědnosti téže osoby za stejné protispolečenské jednání. Trestní soudy dospěly k závěru, že žalobce může být uznán vinným ze spáchání trestného činu krácení daně v rozsahu 2000 l výrobku, pokud jde o zbývající množství lihu, pak se nepodařilo opatřit důkazy, na jejichž základě by bylo možno shledat trestní odpovědnost žalobce. Je zřejmé, že se na realizaci trestné činnosti dovozu, skladování a distribuce zbývající části vybraných výrobků podílela řada dalších osob a žalobce byl pouze jedním z nich, nepodařilo se tedy objektivizovat konkrétní míru jeho účasti na jednání směřujícím ke zkrácení daně ve zbývajícím rozsahu a tak učinit nepochybný závěr o jeho vině. Institut plátce daně je vymezen odlišně od skutkové podstaty trestného činu krácení daně dle § 148 trestního zákona. Lze předpokládat, že se na provozu skladu podílelo více subjektů, avšak jejich specifikace a stanovení míry jejich odpovědnosti není z hlediska daňového řízení, na rozdíl od řízení trestního, zásadní. Vědomost žalobce, že skladuje, dopravuje a distribuuje lihové výrobky, byla prokázána a objektivizace konkrétní míry jeho účasti na jednání směřujícím ke zkrácení daně není v daňovém řízení podstatná. Z uvedených důvodů krajský soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností, v níž uplatňuje kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nezákonnost napadeného rozsudku spatřuje především v nesprávném posouzení právní otázky, tj. zda jej vůbec lze označit za plátce daně ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o spotřebních daních). Stěžovateli nesvědčí k předmětným výrobkům žádný nabývací titul, ani mu nesvědčí žádný právní titul k prostorům, ve kterých bylo zajištěno 12 000 l lihu. Správce daně tak může stěžovatele označit za plátce daně ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních pouze v rozsahu zajištěných 2000 l lihu, které stěžovatel skutečně dopravoval. Skutečnost, že se osoba může pohybovat ve skladu, nelze zaměňovat se skladováním vybraných výrobků. Nebyl prokázán ani jakýkoliv přímý vztah mezi osobou, jež měla pronajaty prostory, v nichž byly výrobky uskladněny, a stěžovatelem. Ad absurdum by výklad krajského soudu znamenal, že každá osoba, která se bude pohybovat v prostorech, v nichž budou umístěny výrobky, bude bez dalšího automaticky plátcem spotřební daně. Výklad soudu je proto v rozporu s ustanovením zákona o spotřebních daních. Krajský soud napadeným rozhodnutím potvrdil právně závadné rozhodnutí správce daně, kdy stěžovateli byla vyměřena v daňovém řízení vyšší daň, než která měla být ve skutečnosti vyměřena. Stěžovatel v řízení před krajským soudem poukazoval na rozhodnutí soudů v trestním řízení, přičemž si je vědom odlišností daňového a trestního řízení, a to zejména v rovině

dokazování. Z uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se v rozhodnutí o odvolání zcela vypořádal se skutečnostmi a všemi důkazy svědčícími tomu, že stěžovatel skladoval, tedy nakládal s vybranými výrobky. Pro skladování není rozhodující existence smluvního vztahu, ale faktický stav, kdy se vybrané výrobky nacházejí vědomě v dispozici konkrétní osoby. Zákon o spotřebních daních se totiž vztahuje i na nakládání s vybranými výrobky, kdy dotčená osoba s nimi nakládá jako s věcí cizí, a to bez ohledu, zda má doložený smluvní vztah či nikoliv. Tak tomu bylo dle uzavřeného důkazního řízení i v projednávané věci. V souladu s interpretací ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, jež je obsažena v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 - 53, není na překážku, že stěžovatel není vlastníkem zajištěných výrobků ani objektu, ve kterém jsou vybrané výrobky skladovány. Závěru, že stěžovatel je plátcem daně, svědčí i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 - 68, dle kterého není rozhodující, zda zajištěné výrobky byly v oprávněné držbě žalobce, měl je totiž ve své detenci a tudíž na něj lze nahlížet jako na skladovatele vybraných výrobků ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, přičemž otázka vlastnictví je pro tento závěr právně irelevantní. Jak jednoznačně vyplývá z dikce § 4 odst. 1 písm. f) a § 5 zákona o spotřebních daních a v návaznosti pak i z ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), bylo na stěžovateli, aby v daném případě prokázal, že vybrané výrobky již byly řádně zdaněny spotřební daní, což neučinil. S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Z předloženého soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že správce daně vydal dne 11. 4. 2007 napadený platební výměr na spotřební daň z lihu ve výši 3 543 050 Kč, a to proto, že bylo prokázáno, že stěžovatel v době od 3. 2. 2006 do 20. 4. 2006 ve větším množství skladoval a dopravoval vybrané výrobky, aniž by prokázal, že se jedná o zdaněné vybrané výrobky. V uvedené době docházelo k nezákonnému dovozu látky „rozcienczalnik do lakierow kolorowych“ za účelem její následné chemické úpravy k účelu použití ve formě 94% lihu v nebytových prostorách společnosti FYTOS CZ, s.r.o., Trnava, Slušovice.

Sledováním osob a věcí podle § 158 odst. 1, 2 zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu, prováděným pracovníky Celního ředitelství Olomouc bylo mimo jiné zjištěno, že do objektu společnosti FYTOS CZ, s.r.o., polské kamiony ve dnech 27. 3. 2006 a 11. 4. 2006 dovezly celkem 48 000 litrů obarvené tekutiny. Druhý kamion, kromě složení plných nádrží s tekutinou, naložil prázdné nádrže z předchozí dodávky. Vykládání řídil stěžovatel. Dne 5. 4. 2006 vyvezl stěžovatel z objektu společnosti FYTOS CZ, s.r.o., v obci Trnava u Slušovic 2000 l čiré tekutiny, při jejímž převozu byl kontrolován pracovníky Celního úřadu Mošnov. Líh byl zajištěn a stěžovatel vyslechnut, kdy uvedl, že zboží přepravuje z Valašského Meziříčí na ústní objednávku jemu neznámé osoby a vozidlo má odstavit na parkovišti v Příboru. Vlastníka zboží nezná. V rámci sledování stěžovatele bylo zjištěno, že nejméně v 10 případech odvážel zboží různým subjektům na severní Moravu, kdy následnou prohlídkou objektu bylo dne 21. 4. 2006 zjištěno, že se v areálu společnosti FYTOS CZ, s.r.o., nachází celkem 12 210 l lihu s průměrnou lihovitostí 94,7 %, přičemž neodvedená spotřební daň za toto množství lihu činí 3 062 420 Kč.

Areál společnosti FYTOS CZ, s.r.o., v Trnavě u Slušovic, v němž byly nalezeny vybrané výrobky, byl dne 20. března 2006 pronajat společnosti DIAMEKOS, s. r. o.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že v daňovém řízení bylo dostatečně prokázáno skladování vybraných výrobků stěžovatelem a také to, že výlučně stěžovatel disponoval vybraným druhem zboží. Žalovaný odmítl tvrzení stěžovatele, že se ve skladovacích prostorách nacházel pouze proto, že měl dovézt prázdné plastové nádoby a nevěděl, co do těchto nádob bude čerpáno. Sám stěžovatel v protokolu o ústním jednání č. j. 54224-05/06-1461-024 ze dne 29. 11. 2006 uvedl, že do skladovacích prostor jezdil snad 10 - 15krát a nejenom za účelem dovezení prázdných nádob. Na otázku, zda někdy plnil obaly, uvedl v protokolu o výslechu obviněného ze dne 21. 4. 2006 *„ano, čerpadlem s hadicí“*. Skutečnost, že se ve skladovacích prostorech nacházel pouze za účelem dovozu prázdných plastových obalů, je popřena jeho vlastními tvrzeními. V protokolu o výslechu obviněného ze dne 9. 5. 2006, založeném ve správním spisu, stěžovatel totiž uvedl, že měl k dispozici klíče od skladu, které nikomu nepůjčoval a nikdy ve skladu nikoho nepotkal. Dále uvedl, že se na činnosti ve skladu podílel tak, že *„do velké kostky jsem vlil nějakou chemikálii, asi 1 litr a kusem dřeva jsem kostku promíchal a ono se to odbarvilo. Tak vznikla bílá tekutina, kterou jsem měl dávat do kanistrů označených bílá. Tu chemikálii, kterou jsem lil do kostek, přivezli polští řidiči, bylo to na jejich autě vzadu. Chemikálie byla cítit jako nějaký čistící prostředek. Barevná tekutina v kostkách byla cítit jako lihovina.“* Výše uvedené potvrdil i majitel objektu, svědek Antonín Tlusťák, který v Protokolu o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků ze dne 21. 4. 2006 vypověděl, že to byl stěžovatel, kdo ve skladu s jednotlivými kostkami manipuloval, resp. kdo práci s kostkami organizoval. Dále

potvrdil, že klíč od skladu měl k dispozici pouze stěžovatel, který měl rovněž k dispozici vysokozdvižný vozík, kterým zboží skládal.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že byla-li stěžovateli vyměřena spotřební daň dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, pak v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 - 53) není povinnost odvést spotřební daň podmíněna ani vlastnictvím vybraných výrobků, ani vlastnictvím skladovacích prostor, případně jejich pronájmem. S ohledem na skutečnost, že vybrané výrobky se nacházely ve vědomé dispozici stěžovatele a stěžovatel neprokázal, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, byl povinen spotřební daň z těchto výrobků odvést.

Ze soudního a správního spisu je dále zřejmé, že v trestním řízení vedeném se stěžovatelem ve věci podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ustanovení § 148 odst. 1 a odst. 3 písm. c) zákona č. 140/1961 Sb., trestního zákona, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákon“), byl stěžovatel uznán vinným ze zkrácení daně v celkové výši 498 109 Kč z celkem 2000 l vybraného výrobku (lihu), tedy z množství, které stěžovatel přepravoval ve vozidle při kontrole dne 5. 4. 2006. Krajský soud v Ostravě v usnesení ze dne 5. 6. 2008, č. j. 5 To 199/2008 - 454, konstatoval, že na základě zjištěných skutečností je nutno učinit závěr, že obžalovaný se konkrétním jednáním podílel na skladování a distribuci uvedených výrobků obsahujících líh, kdy s ohledem na míru své účasti nepochybně musel být do této věci zasvěcen, byť jednal na základě pokynů osoby, o níž se zmiňuje svědek Tlusťák, případně i dalších osob, které realizaci této trestné činnosti organizovaly. Dále uvedl, že mimo dopravu vybraného výrobku dne 5. 4. 2006, při níž byl stěžovatel kontrolován, se nepodařilo objektivizovat konkrétní míru účasti obžalovaného na jednání směřujícím ke zkrácení daně v rozsahu uvedeném v obžalobě, a proto byl v trestním řízení uznán vinným ze zkrácení daně v celkové výši 498 109 Kč z celkem 2000 l vybraného výrobku (lihu).

Stěžovatel v kasační stížnosti zejména namítá, že k nalezeným výrobkům v prostorách společnosti FYTOS CZ, s.r.o. (12 000 l) mu nesvědčí ani žádný nabývací titul, ani mu nesvědčí žádný právní titul k prostoru, ve kterém bylo tyto výrobky zajištěny. Správce daně tak může stěžovatele označit za plátce daně ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních pouze v rozsahu zajištěných 2000 l lihu, které stěžovatel skutečně dopravoval. Skutečnost, že se osoba může pohybovat ve skladu, nelze zaměňovat se skladováním vybraných výrobků.

Zákon o spotřebních daních v ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) stanoví, že plátcem daně je právnická nebo fyzická osoba, „*která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky ve větším množství, uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob*

jejich nabytí oprávněně bez daně“. Smyslem citovaného ustanovení je postihovat za neoprávněné skladování většího množství vybraných výrobků jejich skladovatele, tj. osobu, která má k těmto výrobkům vlastní subjektivní vztah. Rozhodování v těchto věcech je proto vždy do jisté míry kasuistické, ovlivněné okolnostmi toho kterého případu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 - 80).

Výkladem pojmu „skladování“ se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85, dle něhož: „*Pro závěr, že konkrétní osoba (ve větším množství) „skladuje“ vybrané výrobky, není nutné prokázat, že o existenci těchto výrobků věděla a měla v úmyslu je uchovávat a zajišťovat před znehodnocením, odcizením apod. Za účastníka řízení vedených ve smyslu § 42 odst. 2, 11 a 12 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, tak může být považován i ten, kdo má tyto výrobky pouze v detenci, není-li zjištěna osoba, která by je skladovala “kvalifikovaným“ způsobem... 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.* [...] *Nejvyšší správní soud si je nicméně vědom praktických potíží, které by s dokazováním shora popsaných skutečností byly spojeny a které by mohly, dle jeho názoru, vést často i ke zmaření účelu celého řízení. Shora popsaný výklad proto konfrontoval i s výkladem teleologickým.* [...] *Z tohoto pohledu je závěr plynoucí z jazykového výkladu zcela neudržitelný a pojem skladování by měl být vykládán spíše ve smyslu detence.*“

Blíže se k této problematice vyjádřil zdejší soud v rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 - 80, v němž uvedl, že „*Smyslem zákona č. 353/2003 Sb. je skutečně postihovat za neoprávněné skladování neznačených tabákových výrobků jejich skladovatele, tj. osobu, která má k těmto výrobkům vlastní subjektivní vztah. Těmito osobami mohou v obecné rovině být např. neoprávněný uživatel skladovacích prostor, podnájemce, nájemce či vlastník, u nichž je nutno prověřit postupně jejich vztah ke skladovacím 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 prvé řadě s předmětnými výrobky a jejich detentorem*“.

Detence je obdobná držbě, jejíž podstatou jsou dva prvky: vůle držitele nakládat s věcí jako s vlastní (subjektivní prvek) a faktické ovládání věci, tzv. výkon faktického panství nad věcí (objektivní prvek). Detenční právo vykonává osoba, která stejně jako držitel vykonává faktické panství nad věcí, avšak nakládá s věcí jako s cizí. U detentora je tedy dáno faktické ovládání věci, nikoli však vůle nakládat s věcí jako s vlastní (blíže viz Fiala, J.; Kindl, M. a kol. Občanské právo hmotné. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007, s. 244).

Pro vznik povinnosti dle ustanovení § 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. Z povahy věci pak plyne, že při určování osoby povinné k dani se celní orgány obracejí nejprve na osoby, u nichž je detence zboží nejvíce pravděpodobná, tedy vlastníka či oprávněného nájemce skladovacích prostorů. Tyto osoby buď prokáží, že se jedná o výrobky zdaněné, případně se od odpovědnosti odvést daň liberují, protože prokáží, že k těmto výrobkům nemají jakýkoliv kvalifikovaný vztah (srovnej rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85). Je však třeba zdůraznit, že určování osoby povinné k dani nemůže být ani v těchto specifických případech svévolné či nahodilé, ale jak zdejší soud zdůraznil v rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 - 80: *„Postup cestou od osoby s nejbližším vztahem k výrobkům k osobám dalším je nutné omezit, a to pouze na osoby, u kterých je existence detenčního práva k výrobkům alespoň pravděpodobná“*.

Nájemní smlouva na pronájem skladu v Trnavě u Slušovic byla uzavřena mezi vlastníkem objektu, společností FYTOS CZ, s.r.o., zastoupenou jednatelem Antonínem Tlusťákem, a společností DIAMEKOS, s. r. o., později DIAMEKOS, s. r. o., v likvidaci, nyní již neexistující společností na dobu neurčitou, od 20. března 2006. Jednatel společnosti DIAMEKOS, s. r. o., pan Milan Pokorný, ve výpovědi v trestním řízení uvedl, že se stal jednatelem a společníkem této společnosti, ale nic o ní neví. Dle protokolu o výslechu svědka Antonína Tlusťáka, jednatele společnosti FYTOS CZ, s.r.o., ze dne 12. 7. 2006, si prostory objektu pronajala od února 2006 uvedená společnost, při rekognici podle fotek svědek Tlusťák vyloučil, že by tím, kdo s ním uzavřel smlouvu o nájmu areálu, byl Milan Pokorný, jednatel společnosti DIAMEKOS, s. r. o. (srov. Vyjádření Policie České republiky, Útvaru odhalování nelegálních výnosů a daňové kriminality, k žádosti o informace ze dne 13. 10. 2006, založené ve spisu). Stěžovatel taktéž vypověděl, že pana Pokorného nezná. Soudem ustanovený likvidátor této společnosti, JUDr. Milan Novák, do Protokolu o místním šetření u Celního úřadu Hradec Králové dne 22. 8. 2006 vypověděl, že o nájemní smlouvě se společností FYTOS CZ, s.r.o., ani o tom, kdo prováděl úhradu nájemného, nic neví. Svědek Tlusťák dále vypověděl, že stěžovatel mu byl osobou, se kterou nájemní smlouvu uzavíral, představen jako člověk, který bude odpovědný za manipulaci se zbožím a jeho odvoz.

Ze shora rekapitulovaného skutkového stavu je zřejmé, že společnost DIAMEKOS, s. r. o., neměla k prostorům skladu a skladovaným výrobkům žádný kvalifikovaný vztah. Celní orgány se proto správně zaměřily na osobu stěžovatele

jako osobu, jež měla dle shromážděných informací ke skladovaným výrobkům nejbližší vztah.

Je třeba zdůraznit, že sám stěžovatel v Protokolu o výslechu obviněného ze dne 9. 5. 2006, založeném ve správním spisu, uvedl, že měl k dispozici klíče od skladu, které nikomu nepůjčoval a nikdy ve skladu nikoho nepotkal. Dále uvedl, že se na činnosti ve skladu podílel tak, že „*do velké kostky jsem vlil nějakou chemikálii, asi 1 litr a kusem dřeva jsem kostku promíchal a ono se to odbarvilo. Tak vznikla bílá tekutina, kterou jsem měl dávat do kanistrů označených bílá. Tu chemikálii, kterou jsem lil do kostek, přivezli polští řidiči, bylo to na jejich autě vzadu. Chemikálie byla cítit jako nějaký čistící prostředek. Barevná tekutina v kostkách byla cítit jako lihovina.*“ Z těchto výpovědí stěžovatele lze bezpochyby dovodit, že to byl právě on, kdo měl ke skladovaným výrobkům „kvalifikovaný vztah“, neboť s nimi prokazatelně nakládal, dle policejního sledování organizoval nakládku a vykládku zboží a sklad opakovaně navštěvoval. Vybrané výrobky se nacházely ve vědomé dispozici stěžovatele, což bylo prokázáno sledováním a protokoly, navíc se sám aktivně podílel na činnosti ve skladu. Stěžovatel nijak neprokázal, že by se jednalo o výrobky již zdaněné či že by k těmto výrobkům neměl žádný vztah. Jeho opakovaná přítomnost a činnost ve skladu byla mimo výstupů ze sledování objektu potvrzena i jeho výpovědí. Z uvedeného lze uzavřít, že osobou skladující tyto výrobky ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních byl stěžovatel, a proto je i osobou povinnou k uhrazení spotřební daně z vybraných výrobků. Námitce, že u stěžovatele nebyl prokázán jakýkoliv přímý vztah ke skladovaným výrobkům, proto nelze přisvědčit, naopak bylo prokázáno, že stěžovatel je osobou, jež vybrané výrobky skladovala, tudíž je i plátcem daně ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

Stěžovatel dále namítá, že v žalobě poukazoval na rozhodnutí soudů v trestním řízení, přičemž si je vědom odlišnosti daňového a trestního řízení, a to zejména v rovině dokazování. Je však nutno poukázat na to, že i správce daně je vázán zákony a obecně závaznými právními předpisy, v souladu s ustanovením § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a tedy pokud zákon označuje za plátce daně osobu, která dopravuje nebo skladuje vybrané výrobky, nelze za plátce daně označit osobu, která se pohybuje v prostorech, ve kterých jsou předmětné výrobky uskladněny.

Otázku, zda se stěžovatel pouze ve skladovacích prostorech, kde byly uskladněny vybrané výrobky, pohyboval či tyto výrobky skladoval ve větším množství ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, kasační soud již posoudil. Pokud jde o obecný poukaz stěžovatele na rozsudky, kterými byl v trestním řízení uznán vinným, kasační soud se ztotožňuje se závěry krajského soudu, které stěžovatel žádným konkrétním způsobem nenapadá a v obecné rovině uvádí následující.

Dle ustanovení § 52 odst. 2, věty první, s. ř. s. je soud „*vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, jakož i rozhodnutím soudu o osobním stavu*“, stejná povinnost je stanovena i civilním soudům v ustanovení § 135 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“). Ustanovení § 64 s. ř. s. stanoví možnost subsidiárního použití příslušných ustanovení o. s. ř. i pro řízení ve správním soudnictví. Nejvyšší soud k výkladu ustanovení § 135 o. s. ř. vyslovil, že je soud vázán pouze výrokem odsuzujícího trestního rozsudku, tedy výrokem, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, nikoli však jeho odůvodněním (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 12. 1. 2010, sp. zn. 32 Cdo 421/2009, dostupné na www.nsoud.cz). Okresní soud v Karviné ve výroku rozsudku ze dne 4. 3. 2008, č. j. 3 T 127/2007 - 432, vyslovil, že stěžovatel spáchal trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ustanovení § 148 odst. 1 trestního zákona, kdy je vinen tím, že „*dne 5. 4. 2006 s úmyslem zkrátit spotřební daň skladoval v areálu společnosti Fytos CZ, s. r. o. v Trnavě u Slušovic výrobky dovezené z Polska obsahující líh, které dále upravoval a následně distribuoval, přičemž za tyto vybrané výrobky, které podléhaly daňové povinnosti a nebyly od spotřební daně z lihu osvobozeny, jako plátce ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních nepřiznal a nezaplatil Celnímu úřadu Karviná spotřební daň a tím porušil povinnost ve smyslu § 68 písm. d) zákona o spotřebních daních, konkrétně nepřiznal a neodvedl spotřební daň z 2000 l vybraného výrobku, který byl dne 5. 4. 2006 nalezen příslušníky celní správy, Celního úřadu Mošnov, při kontrole v obci Hostašovice v autě Renault Master Furon, RZ 3T0 6865, které řídil, čímž zkrátil spotřební daň v celkové výši 498.109 Kč z celkem 2000 l vybraného výrobku ke škodě České republiky zastoupené Celním úřadem v Karviné.*“ Správní soudy jsou proto ve své rozhodovací činnosti vázány tím, že stěžovatel spáchal trestný čin zkrácení daně dle § 148 trestního zákona ve výši 498 109 Kč, nemůžou tedy při přezkumu zákonnosti rozhodnutí správního orgánu dospět k závěru, že stěžovatel nebyl povinen spotřební daň ve výši uvedené v odsuzujícím rozsudku do státního rozpočtu odvést. Tato otázka však ani není v nyní projednávané věci sporná.

Se stěžovatelem lze naopak souhlasit v tom smyslu, že rozsah trestní odpovědnosti nemusí být nutně totožný jako rozsah odpovědnosti daňové, a to nejen v rovině dokazování, což potvrzuje i doktrína: „*V praxi dochází často k rozdílům mezi závěrem finančního orgánu a rozhodnutím soudu o zkrácené dani v důsledku toho, že dokazování v daňovém řízení podle zákona o správě daní a poplatků je z hlediska toho, k čemu může správce daně přihlížet, mnohem volnější a širší v porovnání s dokazováním v trestním řízení (např. soud se musí vždy náležitě vypořádat i s obhajobou obviněného, že jeho výdaje na dosažení příjmu u daní z příjmů byly vyšší, než např. stanoví procentuální sazbou konkrétní daňový předpis – viz § 2 odst. 5, 6, § 89, § 125 a § 220 odst. 2 TrŘ)*“ (srov. Pavel Šámal, František Púry, Stanislav Rizman Trestní zákon, 6. vydání. Praha: 2004, s. 921). Daňový subjekt může být z hlediska daňového práva odpovědný i přesto, že jeho jednání nedosahuje intenzity trestného činu, samozřejmě pouze za předpokladu, že je jeho daňová odpovědnost příslušnými orgány dostatečně prokázána. Finanční částka, jež je stěžovateli

vyměřena v daňovém řízení, nemusí být nutně totožná s částkou, za níž byl stěžovatel uznán vinným z trestného činu zkrácení daně, či byl dokonce obžaloby zproštěn. Obdobný princip je uplatňován i v civilním soudním řízení, kdy Nejvyšší soud v rozhodnutí ze dne 15. 4. 1999, sp. zn. 21 Cdo 2368/98, vyslovil, že *„soud na základě hodnocení důkazů odpovídajícího ustanovení § 132 o.s.ř. proto může dospět k závěru, že skutek, pro nějž byl účastník občanského soudního řízení trestně stíhán a v něm je zároveň spatřováno jeho protiprávní jednání, se stal, přestože soud v trestním řízení učinil závěr, že tento skutek nebyl prokázán.“* Obecný odkaz stěžovatele na rozsudky trestních soudů proto nemůže být v projednávané věci žádným způsobem relevantní.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady vynaložené nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádnému z účastníků se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. října 2010

JUDr. Radan Malík
předseda senátu