

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **P. Č.,** zastoupený Mgr. Pavlem Krpejšem, advokátem se sídlem Františkánská 7, Plzeň, proti žalovanému: **Celní ředitelství Plzeň,** se sídlem ul. Ant. Uxy 11, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 10. 2010, č. j. 30 Ca 5/2009 - 39.

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 21. 11. 2008, č. j. 471-02/08-1601-21, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Celního úřadu Tachov ze dne 19. 4. 2007, č.j. 1262-09/07-186100-22, kterým celní úřad žalobci vyměřil spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období března 2004 ve výši 39 516 Kč.

Žalovaný v rozhodnutí konstatoval, že dne 17. 3. 2004 Policie ČR provedla v rodinném domě ve vlastnictví žalobce, na adrese S. 123, K. L., domovní prohlídku, při níž bylo ve sklepě domu zjištěno větší množství výrobků podléhajících spotřební dani; konkrétně se jednalo o 34 800 ks cigaret s označením „*Marlboro*“ a „*Marlboro lights*“. Vzhledem k uvedeným skutečnostem se stal žalobce ve zdaňovacím období března 2004 plátcem spotřební daně z předmětných cigaret, a to podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o spotřebních daních“), neboť skladoval vybrané výrobky, tj. předmětné

cigarety, ve větším množství, aniž by prokázal jejich zdanění spotřební daní příslušným dokladem; takovým dokladem prokazujícím zdanění vybraných výrobků, jak dále žalovaný poukázal, v daném případě mohl být buď daňový doklad, anebo doklad o prodeji podle § 5 odst. 2 a 3 zákona o spotřebních daních. Žalovaný s ohledem na uvedené uzavřel, že celní úřad v této věci zcela oprávněně přistoupil k vyměření spotřební daně z moci úřední.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni. Ten žalobu rozsudkem ze dne 26. 10. 2010, č. j. 30 Ca 5/2009 - 39, zamítl jako nedůvodnou, přičemž své rozhodnutí odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud při posouzení věci vycházel z příslušné judikatury Nejvyššího správního soudu, z níž v otázce výkladu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních vyplývá několik jednoznačných závěrů. Především poukázal na rozsudek ze dne 30. 9. 2009, č. j. 1 Afs 94/2009 - 56, dostupný na www.nssoud.cz, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že předmětné ustanovení zákona o spotřebních daních jasně formuluje podmínky, za kterých se dopravce stává plátcem daně. Jsou-li kumulativně splněny, dopravce se stane plátcem daně bez dalšího, tj. bez ohledu na skutečnost, zda věděl nebo vědět mohl, že přepravované výrobky podléhají spotřební dani. V prvé řadě musí být dopravovány výrobky ve větším množství (§ 4 odst. 3 zákona o spotřebních daních). Za druhé, subjekt musí prokázat, že vybrané výrobky byly zdaněné nebo že je nabyl oprávněně bez daně. Jakkoliv se závěry ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem výslovně týkaly dopravce vybraných výrobků, lze je dle názoru krajského soudu plně použít i pro osobu, jež vybrané výrobky ve větším množství ve smyslu téhož ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních skladuje.

V posuzované věci, jak krajský soud dále uvedl, nemůže být sporu o tom, že žalobce skladoval ve větším množství tabákové výrobky, když při domovní prohlídce bylo ve sklepě jeho rodinného domu nalezeno 34 800 ks cigaret značky „*Marlboro*“ a „*Marlboro lights*“. Krajský soud poukázal na ustanovení § 4 odst. 3 písm. f) zákona o spotřebních daních, podle něhož větším množstvím vybraných výrobků je pro účely § 4 odst. 1 písm. f) množství přesahující u cigaret 800 kusů. Vzhledem k tomu, že byla naplněna i další zákonná podmínka, tj. že žalobce neprokázal, že předmětné cigarety zdanil spotřební daní, stal se tak podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních bez dalšího plátcem daně. Pro posouzení zákonnosti vyměření spotřební daně žalobci, jak krajský soud zdůraznil, tudíž není rozhodující otázka, kdo byl vlastníkem vybraných výrobků, ale výhradě otázka, zda žalobce, jenž takové vybrané výrobky skladuje, prokázal jejich zdanění spotřební daní, či nikoliv.

Ze zmíněného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je dle krajského soudu zřejmé i to, že nemůže obstát tvrzení žalobce, podle kterého pro vznik povinnosti zaplatit spotřební daň je zapotřebí kumulativního naplnění podmínek skladování (nebo dopravování) a uvádění do volného oběhu. Jakkoli zákon o spotřebních daních v § 4 odst. 1 písm. f) předpokládá pro vznik povinnosti platit spotřební daň kumulativní splnění dvou podmínek, jedná se o naplnění podmínky (1) dopravy, skladování, příp. uvedení do volného daňového oběhu a zároveň (2) neprokázání, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo neprokázání způsobu jejich nabytí oprávněně bez daně. Jinak řečeno, druhou podmínkou ke vzniku povinnosti zaplatit spotřební daň ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních byla v žalobcově případě, vedle skladování

vybraných výrobků ve větším množství, zásadní skutečnost, že žalobce neprokázal, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, resp. že je nabyl oprávněně bez daně.

Konečně podle krajského soudu vyplývá z uvedeného judikátu Nejvyššího správního soudu i to, že důkazní břemeno v daném případě leželo zcela na žalobci, což ostatně lze dle názoru krajského soudu dovodit přímo ze znění § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, konkrétně ze souvětí *„aniž prokáže* (fyzická nebo právnická osoba), *že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně*". Žalobce však dle krajského soudu toto břemeno neunesl; jeho obrana spočívala pouze v tvrzení, nikoliv prokázání toho, že cigarety zakoupil s další osobou v letech 1993-1995 v Karlových Varech na burze, a to výhradně pro jejich vlastní potřebu. Neopodstatněná je pak dle krajského soudu i žalobní námitka, že činnosti předpokládané v § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, tj. skladování, dopravování a uvádění do volného oběhu, musí být činnostmi opakovanými, případně činnostmi realizovanými v rámci podnikání. Krajský soud uvádí, že takový závěr z dikce předmětného zákonného ustanovení dovodit nelze. Podpůrně pak lze vycházet i z důvodové zprávy k zákonu o spotřebních daních, podle které se *„nic nemění na zásadách, že plátci daně jsou všechny právnické nebo fyzické osoby, které v tuzemsku vyrábějí, do tuzemska dovážejí nebo z tuzemska vyvážejí vybrané výrobky, dále osoby, které zneužijí osvobození od daně nebo vracení daně a konečně osoby, které neprokáží, že skladují nebo prodávají vybrané výrobky řádně zdaněné nebo oprávněně nabyté bez daně. V té souvislosti je rovněž zákonem definováno, jaké množství vybraných výrobků se považuje za větší množství*".

Krajský soud dále nepřisvědčil ani žalobcově námitce spočívající v tvrzení dvojí represe vůči jeho osobě ze strany Celního úřadu Tachov, resp. žalovaného, jež měla spočívat v tom, že celní úřad vyměřil žalobci z předmětných cigaret spotřební daň, přičemž zároveň ve vztahu k těmto cigaretám vydal rozhodnutí ze dne 30. 4. 2007, č.j. 1262-11/07-186100-21, o propadnutí věci. Krajský soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010 - 107, publikovaný pod č. 2054/2010 Sb. NSS. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků podle § 42 odst. 11 zákona o spotřebních daních není na překážku následnému vyměření spotřební daně. Dle názoru krajského soudu lze uvedený závěr plně použít i v aktuálně posuzované věci.

Na závěr krajský soud uvedl, že neprovedl důkazy výslechem žalobce a výslechem V. B., které navrhoval žalobce, protože okolnosti rozhodné pro posouzení zákonnosti vyměření spotřební daně žalobci, tj. množství vybraných výrobků (cigaret), kde a kým byly skladovány a fakt, že nebylo prokázáno, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo že byly nabyty oprávněně bez daně, byly řádně zjištěny již ve správním řízení. Případné provedení výslechu žalobce a výslechu V. B. v řízení před soudem pak na uvedeném nemohlo nic změnit.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, již výslovně opírá o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. namítá nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel vznáší rovněž stížní důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy dále namítá též nepřezkoumatelnost kasační stížností napadeného rozhodnutí spočívající v takové vadě řízení před krajským soudem, která

mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, jakkoliv tomuto zákonnému ustanovení své námitky výslovně nepodřadil.

Stěžovatel v kasační stížnosti předně namítá, že krajský soud, stejně jako žalovaný, pochybil zejména ohledně výkladu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Toto ustanovení výslovně 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 vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně*". Stěžovatel se domnívá, že krajský soud citované ustanovení nesprávně vyložil, když v případě stěžovatele v podstatě postihl osobu, jež má uloženy zásoby cigaret určených pro vlastní spotřebu. Stěžovatel je naopak toho názoru, že v daném případě měl zákonodárce na mysli skladování, dopravování a uvádění do volného oběhu jako opakovanou a podnikatelskou činnost; stěžovatel ovšem podnikatelem není. Výklad krajského soudu je tedy značně extenzivní; soud v posuzovaném případě použil judikaturu, jež se vztahuje na dopravce, resp. skladovatele jako podnikatele, a nikoliv na nepodnikající osobu, která má uloženy zásoby cigaret pro vlastní potřebu. Uvedená judikatura se tedy týká pouze podnikatelské činnosti, resp. osoby podnikatele, a nikoliv vlastnického práva fyzických osob. Stěžovatel se domnívá, že výkladem soudu došlo k porušení článku 11 odst. 1 Listiny základních lidských práv a svobod. Další spornou výkladovou otázkou zůstává určení množství výrobků. Stěžovatel coby silný kuřák se nedomnívá, že by množství u něj zajištěných cigaret bylo možno kvalifikovat jako větší ve smyslu citovaného ustanovení. Nadto, jak stěžovatel dále uvádí, určitá část těchto cigaret nepatřila jemu, ale panu V. B.

Stěžovatel dále poukazuje též na nepřípustnou dvojí represi ze strany celního úřadu, resp. žalovaného, když poté, co byly stěžovateli cigarety celním úřadem zabaveny, byla stěžovateli též stanovena povinnost zaplatit z nich spotřební daň.

Konečně stěžovatel krajskému soudu vytýká, že neprovedl navržené důkazy výslechem stěžovatele a dále výslechem pana V. B. Krajský soud tak stěžovateli neumožnil unést důkazní břemeno. Zejména výslech pana V. B. by byl přitom dle stěžovatele zcela zásadní, neboť by osvětlil dva aspekty, a to jednak skutečnost, že část cigaret v počtu 3800 ks s označením *„Marlboro lights"* patřila právě panu B., a dále skutečnost, že předmětné cigarety byly zakoupeny stěžovatelem a panem V. B. v době, kdy neexistoval předpis o označování tabákových výrobků kolky a cigarety nebylo třeba označovat kolkem (a tudíž existovaly rozdílné maloobchodní ceny cigaret). Stěžovatel je toho názoru, že s ohledem na uvedené okolnosti není povinen prokazovat, zda byl povinen hradit spotřební daň. Jako koncový zákazník nebyl povinen spotřební daně hradit, neboť tyto daně byly započítány v konečné ceně a hradil je obchodník (podnikatel).

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

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

Stěžovatel v kasační stížnosti předně namítá nesprávné posouzení právní otázky; krajský soud měl dle tvrzení stěžovatele nesprávně vyložit ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, ve znění účinném v rozhodné době, je plátcem daně 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 vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně“*. Podle § 4 odst. 3 písm. f) téhož zákona pak platí, že větším množstvím vybraných výrobků pro účely odstavce 1 písm. f) je množství přesahující u cigaret 800 ks.

K výkladu citovaného ustanovení se Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi opakovaně vyslovil. Již v rozsudku ze dne 19. 3. 2008, č. j. 9 Afs 137/2007 - 59, dostupném na www.nssoud.cz, zdejší soud uvedl: *„Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem spotřební daně mimo jiné právnická nebo fyzická osoba, která skladuje ve větším množství vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. Takové osobě, aniž by jí vznikla zákonná povinnost registrace ke spotřební dani, vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje nebo dnem zjištění vybraných výrobků u těchto plátců, a to tím dnem, který nastal dříve [§ 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních]. Plátci, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, jsou povinni předložit daňové přiznání samostatně za každou daň celnímu úřadu, a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla.“*

Na uvedené pak zdejší soud navázal v rozsudcích ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 - 53, a ze dne 30. 9. 2009, č. j. 1 Afs 94/2009 - 56, dostupných na www.nssoud.cz, v nichž obou se jednalo o případ, kdy celní úřad vyměřil spotřební daň z vybraných výrobků osobě, která dopravovala vybrané výrobky ve větším množství. V prvním z uvedených rozsudků Nejvyšší správní soud uvedl následující: *„Pokud stěžovatel v kasační stížnosti argumentuje tím, že předmětné ustanovení na něj nedopadá, neboť doprava pro třetí osobu byla zcela náhodná a stěžovatel nebyl stálým dopravcem, nelze s takovou argumentací souhlasit. Zákon o spotřebních daních nevyžaduje, aby se jednalo o „stálého dopravce“. I při „náhodném“ dopravovaní vybraných výrobků ve větším množství, než je uvedeno v § 4 odst. 3 zákona o spotřebních daních, se subjekt stává plátcem daně, neprokáže-li, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. 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 jeho zdanění.“* Dále Nejvyšší správní soud zdůraznil: *„Pro posouzení zákonnosti vyměření spotřební daně stěžovateli není vůbec rozhodující otázka, kdo byl vlastníkem vybraných výrobků, ale výhradě otázka, zda stěžovatel jakožto dopravce těchto výrobků prokázal jejich zdanění spotřební daní, či nikoliv. Je vhodné poznamenat, že předmětem spotřební daně jsou věci určené druhově, což je jeden z důvodů, proč zákon o spotřebních daních klade zvláštní požadavky na vedení přesné dokumentace mj. o jejich přepravě, a to právě proto,*

aby bylo možné jednoznačně posoudit, zda byla spotřební daň za konkrétní množství vybraných výrobků řádně uhrazena.“ V rozsudku ze dne 30. 9. 2009, č. j. 1 Afs 94/2009 - 56, na který ostatně poukázal již krajský soud v kasační stížností napadeném rozhodnutí, konečně zdejší soud dospěl k následujícímu závěru: „*Zákon o spotřebních daních v ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) jasně formuluje podmínky, za kterých se dopravce stává plátcem daně. Jsou-li kumulativně splněny, dopravce se stane plátcem daně bez dalšího, tj. bez ohledu na skutečnost, zda věděl, nebo vědět mohl, že přepravované výrobky podléhají spotřební dani. V první řadě musí být dopravovány výrobky ve větším množství (§ 4 odst. 3 zákona o spotřebních daních). Za druhé, subjekt musí prokázat, že vybrané výrobky byly zdaněné nebo že je nabyl oprávněně bez daně.*“

Z citované judikatury Nejvyššího správního soudu jasně vyplývá takový výklad § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, podle něhož se plátcem daně určitá osoba stává vždy tehdy, pokud (1) skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky ve větším množství, případně pokud vybrané výrobky uvádí do volného daňového oběhu, a zároveň pokud (2) neprokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, resp. pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.

V daném případě bylo při domovní prohlídce prováděné u stěžovatele zjištěno 34 800 ks cigaret s označením „*Marlboro*“ a „*Marlboro lights*“. Stěžovatel následně při ústním jednání konaném dne 13. 3. 2007 vypověděl, že předmětné cigarety nakoupil během let 1993 - 1995 pro svou vlastní potřebu na burzách v Karlových Varech. Dále stěžovatel uvedl, že doklady prokazující zdanění předmětných cigaret nemá, neboť v době jejich pořízení se cigarety prodávaly bez kolků a doklady o nákupu se nevystavovaly (viz protokol o ústním jednání ze dne 13. 3. 2007, sp. zn. 1262/07/07-186100-22).

Vzhledem k uvedenému tedy není pochyb o tom, že stěžovatel vybrané výrobky, konkrétně cigarety, ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních skladoval. Pokud stěžovatel v kasační stížnosti argumentuje tím, že toto ustanovení na něj nedopadá, neboť v daném případě měl zákonodárce na mysli skladování, dopravování a uvádění do volného oběhu jako opakovanou a podnikatelskou činnost, nemůže zdejší soud s takovou argumentací souhlasit. Z předmětného ustanovení zákona o spotřebních daních ani z žádného jiného zákonného ustanovení nelze takovou podmínku dovodit. Stejně tak je z pohledu výkladu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních zcela irelevantní, zda osoba, jež vybrané výrobky skladuje, tyto výrobky vlastní či zda patří jiné osobě. Jedinou podmínkou, kterou zákon o spotřebních daních v § 4 odst. 1 písm. f) v souvislosti se skladováním vybraných výrobků stanoví, je větší množství skladovaných výrobků. Ani zde ovšem nemá námitka stěžovatele, že cigarety zakoupil jako konečný spotřebitel, žádnou relevanci, neboť pojem větší množství nelze vykládat, jak se stěžovatel domnívá, s ohledem na individuální spotřebu konkrétní osoby, u níž jsou vybrané výrobky zjištěny. Zákon o spotřebních daních totiž ve svém § 4 odst. 3 objektivně stanoví množství vybraných výrobků, které představuje větší množství pro účely odstavce 1 písm. f), přičemž v případě cigaret jde o množství přesahující 800 kusů. V posuzovaném případě pak je tato podmínka zjevně splněna, neboť u stěžovatele byly zjištěny cigarety v množství mnohonásobně vyšším.

K tomu, aby se určitá osoba stala plátcem podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, pak musí být kumulativně splněna i druhá podmínka, tj. že osoba, jež (v daném případě) skladuje větší množství vybraných výrobků, zároveň neprokáže, že se

jedná o vybrané výrobky zdaněné, resp. neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.

Z dikce § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, v návaznosti na obecné ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní"), podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, jednoznačně vyplývá, že bylo na stěžovateli, aby prokázal, že vybrané výrobky, které skladoval, již byly řádně zdaněny spotřební daní, resp. že je nabyl oprávněně bez daně.

Podle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném v rozhodné době, se pak na daňovém území České republiky prokazuje zdanění vybraných výrobků při uvedení do volného daňového oběhu daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak; zdanění vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených se prokazuje pouze tehdy, jedná-li se o jejich větší množství.

Je tedy zřejmé, že § 5 zákona o spotřebních daních představuje speciální ustanovení ve vztahu k § 31 odst. 4 zákona o správě daní, podle něhož lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s právními předpisy. Zákon o spotřebních daních na rozdíl od obecné právní úpravy preferuje jako důkazní prostředek k prokázání zdanění vybraných výrobků, zde cigaret, perfektní daňový doklad, resp. doklad o prodeji či doklad o dopravě obsahující veškeré zákonem požadované náležitosti. To ovšem na druhou stranu nelze vykládat tak, že případně chybějící či nesprávně uvedené náležitosti daňového dokladu, dokladu o prodeji či dokladu o dopravě by nebylo možné za žádných okolností nahradit jiným důkazem prokazujícím zdanění vybraného výrobku (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008 - 94, publikovaný pod č. 2225/2011 Sb. NSS).

V daném případě bylo u stěžovatele zjištěno větší množství neznačených cigaret, přičemž stěžovatel v daňovém řízení nepředložil žádné doklady podle § 5 zákona o spotřebních daních. Pouze argumentoval tím, že předmětné cigarety nakoupil pro vlastní potřebu během let 1993 - 1995, tedy v době, kdy se cigarety prodávaly bez kolků a doklady o nákupu se nevystavovaly. Přitom je třeba zdůraznit, že tyto skutečnosti v daňovém řízení zůstaly toliko v rovině tvrzení stěžovatele, když stěžovatel nenavrhl provést žádné důkazy, které by měly tyto skutečnosti prokázat. Žalovaný naopak v žalobou napadeném rozhodnutí správně poukázal na skutečnosti, které tvrzení stěžovatele, že tyto cigarety zakoupil již zdaněné, zpochybňují nebo spíše zcela vyvracejí:

Na prvním místě je třeba upozornit na to, že povinnost značit tabákové výrobky byla stanovena již v § 40c a násl. zákona ČNR č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném po novele provedené zákonem č. 325/1993 Sb., tedy od 1. 1. 1994. Dále pak je součástí správního spisu odborné vyjádření společnosti Philip Morris International Polska S. A. ze dne 8. 7. 2008, č. CZ-2006-SZ-3536/01 a č. CZ-2006-SZ-3536-02, v němž společnost uvádí, že z rozboru vzorků předmětných cigaret jednoznačně vyplývá, že se jedná o padělky. Samotná tato skutečnost nasvědčuje tomu, že předmětné cigarety zdaněny nebyly.

S ohledem na uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatel v daňovém řízení neprokázal, že cigarety, které ve větším množství skladoval, jsou vybranými výrobky zdaněnými, resp. neprokázal způsob jejich nabytí oprávněně bez daně, čímž naplnil rovněž druhou ze zákonných podmínek podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, a stal se tudíž plátcem daně ve smyslu tohoto ustanovení. Vzhledem k tomu, že stěžovatel ani na výzvu správce daně nepředložil daňové přiznání, postupoval celní úřad v souladu se zákonem, když mu spotřební daň z předmětných cigaret stanovil platebním výměrem ze dne 19. 4. 2007, č.j. 1262-09/07-186100-22.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítal, že žalovaný rozhodl o propadnutí výrobků, a proto současné vyměření spotřební daně z těchto výrobků není možné. Shodnou otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010 - 107, publikovaném pod č. 2054/2010 Sb. NSS, na který ve svém rozhodnutí odkázal již krajský soud. V uvedeném rozsudku zdejší soud dospěl k závěru, že rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků podle § 42 odst. 11 zákona o spotřebních daních není na překážku následnému vyměření spotřební daně: *„Účelem zajištění výrobků je omezení dispozice s nimi ze strany kontrolované osoby či jejich vlastníka do té doby, než bude vyjasněno, zda s nimi bylo nakládáno v rozporu se zákonem (tj. že výrobky nebyly zdaněny či osvobozeny od spotřební daně). Propadnutí výrobků je pak sankcí za porušení zákona o spotřebních daních: stát zde trestá vlastníka předmětných výrobků podléhajících spotřební dani především za nedodržení evidenčních povinností specifikovaných v § 5, § 6 a dalších zákona o spotřebních daních. Od této sankce je však třeba odlišovat samotný vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit: ten je totiž na případné sankci za porušení evidenčních povinností zcela nezávislý. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká přímo ze zákona při splnění podmínek vymezených v § 9 zákona o spotřebních daních.“*

Jak již bylo zmíněno, v posuzovaném případě stěžovateli vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, tj. ke dni 17. 3. 2004, kdy u něj byly jako u plátce spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních zjištěny vybrané výrobky, konkrétně 34 800 ks cigaret označených jako *„Marlboro“* a *„Marlboro lights“*. V souladu s § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních byl tedy stěžovatel povinen k předmětné dani předložit celnímu úřadu daňové přiznání, a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla, tj. do 25. 4. 2004. Jelikož tak neučinil, a to ani následně k výzvě celního úřadu ze dne 14. 3. 2007, vydal celní úřad platební výměr ze dne 19. 4. 2007, č.j. 1262-09/07-186100-22, kterým mu spotřební daň z předmětných cigaret vyměřil. Jak již bylo vysvětleno, takovému postupu celního úřadu rozhodně nemohla bránit skutečnost, že celní úřad vedle vyměření daně stěžovateli také rozhodl podle § 42 odst. 11 zákona o spotřebních daních o propadnutí těchto vybraných výrobků.

Konečně stěžovatel namítal, že krajský soud neprovedl v žalobě navržené důkazy, v důsledku čehož stěžovateli nebylo umožněno unést důkazní břemeno. Stěžovatel v žalobě navrhoval, aby jej soud jako účastníka řízení vyslechl a dále aby provedl důkaz výslechem svědka pana V. B. Přitom uvedl, že provedením těchto důkazů by mělo být prokázáno, že část u stěžovatele zjištěných cigaret byla ve vlastnictví právě pana V. B., a dále, že předmětné cigarety stěžovatel spolu s panem B. zakoupili v době, kdy neexistoval předpis o označování tabákových výrobků kolky a cigarety nebylo třeba označovat kolkem.

Jak již ovšem bylo vysvětleno, stěžovatele tížilo důkazní břemeno především již v daňovém řízení předcházejícím řízení před krajským soudem. Stěžovatel v daňovém řízení nijak nezpochybňoval, že předmětné cigarety ve svém rodinném domě skladoval právě on, pouze se bránil tvrzením, že je nakoupil pro vlastní spotřebu, a to údajně v době, kdy se cigarety prodávaly bez kolků a doklady o prodeji se nevystavovaly. Toto tvrzení však v daňovém řízení žádným způsobem neprokázal. Osobu pana B. stěžovatel zmínil až v odvolání s tím, že by mohl pan B. potvrdit jeho tvrzení o nákupu cigaret, není však zřejmé, jak by případný výslech této osoby, při absenci jakýchkoli formálních dokladů o prodeji, resp. nákupu těchto cigaret, byl způsobilý prokázat, že se skutečně jedná o vybrané výrobky řádně zdaněné. Navíc stěžovatel ani v odvolacím řízení, přestože ho tížilo důkazní břemeno, výslech V. B. nenavrhl. Nejvyšší správní soud připomíná svou ustálenou judikaturu, podle níž neunesl-li daňový subjekt důkazní břemeno v daňovém řízení a na tomto závěru jsou pak postavena rozhodnutí daňových orgánů, nemůže následně zpochybňovat tyto závěry v řízení před soudem tím, že bude dodatečně předkládat důkazy, které měl a mohl navrhnout již v daňovém řízení (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 8. 2004, č. j. 3 Afs 2/2003 - 58, dostupný na www.nssoud.cz).

Rozhodnutí, které z navržených důkazů budou v soudním řízení správním provedeny a které nikoli, je výlučně na úvaze soudu (§ 52 odst. 1 s. ř. s.). Soud má ovšem povinnost odůvodnit, proč navržený důkaz neprovedl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2004, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publikovaný pod č. 618/2005 Sb. NSS). Této své povinnosti krajský soud beze zbytku dostál. Jak již bylo vysvětleno, krajský soud v napadeném rozsudku správně vymezil skutečnosti rozhodné pro posouzení dané věci, tj. že stěžovatel skladoval cigarety v množství větším než 800 kusů, přičemž v daňovém řízení neprokázal zdanění takových cigaret, resp. neprokázal způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že pro posouzení věci je zcela irelevantní, zda část u stěžovatele zjištěných cigaret byla ve vlastnictví pana V. B. či nikoli. Dále pak krajský soud konstatoval, že uvedené rozhodné skutečnosti byly řádně a úplně zjištěny již v daňovém řízení. Vzhledem k tomu krajský soud považoval provedení navržených důkazů za nadbytečné. Kasační stížností napadený rozsudek je tedy i v daném ohledu řádně odůvodněn; v postupu krajského soudu, jenž neprovedl stěžovatelem navržené důkazy, nelze spařovat vady řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, které mu však v tomto řízení nevznikly.

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

V Brně dne 27. dubna 2012

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu