

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **P. B.,** zastoupená JUDr. Martinem Schulhauserem, advokátem se sídlem Karola Śliwky 125/20, Karviná-Fryštát, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 3. 2014, č. j. 14325/2014-900000-304.5, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 7. 2017, č. j. 22 Af 87/2014 – 79,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dne 23. 3. 2011 provedli pracovníci Celního ředitelství Ostrava kontrolu garáže stěžovatelky, přičemž nalezli větší množství neznačených tabákových výrobků. V době kontroly se v garáži vyskytoval otec stěžovatelky. Celní úřad Moravskoslezského kraje (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 17. 6. 2013, č. j. 55512/2013-570000-32.2 (dále jen „platební výměr“), vyměřil žalobkyni a jejímu otci spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 807 618 Kč. Žalobkyně a její otec jakožto plátci daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v rozhodném znění, za daň odpovídají

společně a nerozdílně. V záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru zamítl.

[2] Žalobu podanou proti napadenému rozhodnutí Krajský soud v Ostravě v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“) zamítl. Existence neznačených cigaret v řádech statisíců kusů v garáži žalobkyně nemohla podle krajského soudu při užívání garáže uniknout její pozornosti. Její detence uvedených výrobků, a z toho vyvozený závěr o jejím podílu na skladování ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, jsou tak nesporné. Daňová minulost žalobkyně nemohla mít žádný vliv na vznik daňové povinnosti ani na její výši, žalovaný proto nepochybil, když se předestřenými skutečnostmi nezabýval. Ani trestní stíhání otce žalobkyně nemůže mít vliv na vznik daňové povinnosti a její výši. Zákon o spotřebních daních v citovaném ustanovení přímo počítá se solidární odpovědností osob spolupodílejících se na skladování nezdaněných výrobků.

[3] Krajský soud dále uvedl, že žalobkyně během daňového řízení své výpovědi týkající se údajného uzavření nájemní smlouvy ke garáži s osobou vydávající se za T. S. měnila podle aktuálních skutkových zjištění, její výpovědi proto správce daně a žalovaný správně vyhodnotili jako účelové a nevěrohodné. Návrh žalobkyně na výslech jejího otce k tomu, zda cigarety skladoval sám, nebo s podílem žalobkyně, přesahuje rozsah žalobních bodů, neboť v žalobě žalobkyně pouze namítala, že garáž pronajala T. S., resp. osobě za něj se vydávající. Proto k tomuto tvrzení krajský soud nepřihlédl a důkaz neprovedl. Navržený důkaz by byl ostatně i nadbytečný s ohledem na závěr krajského soudu, že si žalobkyně velkého množství uskladněných cigaret nemohla nevšimnout. Nekonkrétní žalobní námitky stran rozporu daňového řízení s příslušnými ustanoveními procesních předpisů nebyly způsobilými referenčními body pro soudní přezkum, a to pro svou obecnost.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností, kterou opírá o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Stěžovatelka zastává názor, že není daňovým subjektem dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, neboť tím je v prvé řadě vlastník nalezených výrobků. Bylo-li v daňovém řízení prokázáno, kdo je vlastníkem výrobků a kdo zároveň tyto výrobky skladoval, není možné přistoupit k určení daňového subjektu na základě detence. Správce daně jednal jako s vlastníkem nalezených výrobků s T. B., otcem stěžovatelky, který byl následně rovněž odsouzen za spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Stěžovatelka si uvědomuje, že trestní řízení je vedeno na jiných principech než řízení daňové. Napadený rozsudek nicméně zakládá nesprávné pravidlo dovolující považovat za solidárního dlužníka i vlastníka nemovitosti, přestože se nijak svou aktivní činností na získání, skladování či uvádění do oběhu výrobků nepodílel a přestože byl vlastník těchto výrobků identifikován, byť v jiném než daňovém řízení. Stěžovatelka navrhovala provedení důkazu trestním spisem Okresního soudu v Karviné – pobočka

v Havířově vedeném pod sp. zn. 101 T 146/2013 a výslechem svědků J. V. a T. B. Z provedených svědeckých výpovědí v trestním řízení vyplývá, že stěžovatelka sjednala nájem garáže s mužem, který se prokázal občanským průkazem jako T. S., ve skutečnosti se však jednalo o J. V. Stěžovatelka poukazuje na to, že ačkoli žalovaný i krajský soud uvádějí, že daňové a trestní řízení nelze spojovat, v odůvodnění platebního výměru správce daně vycházel z výslechů provedených v trestním řízení. Neprovedením důkazu trestním spisem bylo dle stěžovatelky zkráceno její právo na spravedlivý proces.

[6] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti předně uvádí, že zákon o spotřebních daních vznik povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň s vlastnickým vztahem k výrobkům nespojuje. Rozhodnutí o zajištění předmětných výrobků bylo předáno otci stěžovatelky jako osobě, jíž se výrobky zajišťují, aniž by byla řešena otázka vlastnictví výrobků. Vlastnictví otce stěžovatelky k výrobkům nevyplývá ani z trestního řízení. Podnětem pro vedení trestního řízení bylo zjištění skutečností prokazujících, že otec stěžovatelky nakládal s vybranými výrobky s úmyslem zkrátit stát na spotřební dani, nikoli že byl vlastníkem daných výrobků. T. S. byl šetřením provedeným v daňovém řízení jako možná osoba skladující předmětné výrobky vyloučen. Stěžovatelka v průběhu daňového řízení svá tvrzení ohledně vlastnictví garáže měnila na základě provedených zjištění orgánů celní správy. Nejprve uvedla, že se s panem S. zná a že od něj přebírala nájemné, následně tvrdila, že byla ohledně jeho identity podvedena. Zjištění, že stěžovatelka pronajala garáž osobě vystupující pod jiným jménem, bylo provedeno až v trestním řízení po skončení odvolacího řízení, stěžovatelka sama na existenci této osoby v daňovém řízení neupozornila. Nadto nebylo ani prokázáno, že by této třetí osobě byla garáž pronajata do výhradního užívání. Stěžovatelka garáž v rozhodné době naopak sama užívala bez jakéhokoli omezení.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[8] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních „[p]*látcem 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*“.

[10] Mezi účastníky řízení není sporné, že u tabákových výrobků nebylo prokázáno, že by se jednalo o vybrané výrobky zdaněné či pro osobní spotřebu, anebo že byly oprávněně nabyty bez daně. Sporné je posouzení, zda lze na základě zjištěného skutkového stavu dospět k závěru, že stěžovatelka je plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Jinými slovy, zda bylo zjištěno, že stěžovatelka tabákové výrobky skladovala ve smyslu citovaného ustanovení. Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že správce daně i žalovaný se ve svých rozhodnutích důkladně zabývali jak vymezením pojmu skladování ve smyslu citovaného ustanovení, tak i skutkovým zjištěním vyplývajícím z provedeného dokazování, stěžovatelce tak rozhodně nelze přisvědčit, že se řešené otázce a souvisejícím tvrzením stěžovatelky dostatečně nevěnovali.

[11] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu pro závěr, že konkrétní osoba skladuje vybrané výrobky, není nutné prokázat, že o existenci těchto výrobků věděla a měla v úmyslu je uchovávat a zajišťovat před znehodnocením, odcizením apod. V některých případech tak 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 (srov. rozsudky ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85, publ. pod č. 2533/2012 Sb. NSS, ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 – 71, 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). Detence je obdobná držbě. Podstatou držby 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 (již zmiňované rozsudky č. j. 9 Afs 11/2010 – 71 či č. j. 10 Afs 8/2015 – 42).

[12] Pro naplnění pojmu skladování je nepodstatné, kdo má uložené výrobky ve svém vlastnictví (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního 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 orgány celní správy obracejí nejprve na osoby, u nichž je detence zboží nejvíce pravděpodobná, tedy vlastníka či oprávněného nájemce skladovacích prostorů. Tyto osoby buď prokážou, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo se od odpovědnosti odvést daň liberují tím, že prokážou, že k těmto výrobkům nemají jakýkoliv kvalifikovaný vztah (již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 11/2010 – 71). Je však třeba zdůraznit, že určování osoby povinné k dani nemůže být ani v těchto specifických případech svévolné či nahodilé. 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 – 80).

[13] V posuzované věci bylo v daňovém řízení prokázáno, že v garáži, jejíž majitelkou a uživatelkou je stěžovatelka, bylo dne 23. 3. 2011 orgány celní správy zjištěno celkem 401 800 kusů cigaret neznačených platnou tabákovou nálepkou. V době kontroly se v garáži pohyboval otec stěžovatelky, T. B. Stěžovatelka sama vypověděla, že měla do garáže přístup a také ji užívala. Z výpovědi L. O. dále vyplývá, že stěžovatelka se v rozhodném období v okolí garáže několikrát objevila i v doprovodu svého otce. Na

základě výpovědi L. O. a dopisu stěžovatelky zaslaného správci daně dne 26. 7. 2012 (v němž mimo jiné uvedla, že v garáži odkládá své auto i její otec) považovaly orgány celní správy za vyvrácené předchozí tvrzení, že otec stěžovatelky byl v předmětné garáži pouze jednou, a to dne 23. 3. 2011. Za nepravdivé považovaly orgány celní správy rovněž tvrzení stěžovatelky, že garáž pronajala T. S., který měl údajně garáž využívat přes týden ke skladování nábytku, zatímco stěžovatelka zde měla uschované auto a garáž využívala pouze o víkendech. Toto tvrzení předně neodpovídalo předložené nájemní smlouvě, podle které měla být garáž ve výhradním užívání T. S., tj. nebylo zde nic uvedeno o parkování stěžovatelčina automobilu během týdne. Následně bylo v daňovém řízení zjištěno, že T. S. byl od 9. 12. 2010 ve výkonu trestu, nemohl tedy stěžovatelce osobně předat druhou a třetí platbu za nájem tak, jak uváděla, a především nemohl v garáži dne 23. 3. 2011 uskladnit žádné neznačené tabákové výrobky. T. S. během výslechu provedeného ve věznici Kuřim uvedl, že žádnou nájemní smlouvu se stěžovatelkou nepodepsal, nezná ji, klíče od předmětné garáže nikdy neměl a žádné věci v ní neskladoval. Z tohoto důvodu bylo stěžovatelčino výslovné předchozí označení T. S. za plátce daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních vyhodnoceno jako účelové a nepravdivé. K následnému tvrzení stěžovatelky, že uzavřela nájemní smlouvu s osobou, která se za T. S. vydávala, a byla tak uvedena v omyl, žalovaný jednak uvedl, že důkazní břemeno o existenci dalšího uživatele předmětné garáže stíhá právě a jenom stěžovatelku, jednak vyhodnotil její následné tvrzení jako pochybné, neboť na začátku daňového řízení tvrdila, že se jedná o jejího známého.

[14] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu, že existence neznačených cigaret v řádech statisíců kusů v garáži stěžovatelky nemohla při jejím užívání uniknout stěžovatelčině pozornosti, detence uvedených výrobků a z toho vyvozený závěr o jejím podílu na jejich skladování ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních jsou tak nesporné.

[15] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami stran trestního stíhání a pravomocného odsouzení otce stěžovatelky. Správní soud je v souladu s § 52 odst. 2 s. ř. s. vázán výrokem rozsudku trestního soudu o vině jako celku, a to v části skutkové i právní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2015, č. j. 6 As 173/2014 – 186). Správce daně je dle § 99 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, vázán posouzením otázky, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci. Za takové rozhodnutí je třeba nepochybně považovat i pravomocné rozhodnutí soudu v trestním řízení o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014 – 204). Na druhou stranu rozsah trestní odpovědnosti nemusí být nutně totožný s rozsahem odpovědnosti daňové, a to nejen v rovině dokazování. 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 daňovému subjektu vyměřena v daňovém řízení, nemusí být nutně totožná s částkou, za niž byl uznán vinným z trestného činu zkrácení daně či byl dokonce obžaloby zproštěn (již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 11/2010 – 71). Okresní soud v Karviné – pobočka v Havířově ve výroku rozsudku ze dne 26. 5. 2016, č. j. 101 T 146/2013 – 2138, vyslovil, že otec

stěžovatelky spáchal zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, přečin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1 trestního zákoníku a přečin porušení práv k ochranné známce a jiným značením podle § 268 odst. 1 trestního zákoníku mimo jiné tím, že od přesně nezjištěné doby do 23. 3. 2011 veden úmyslem vyhnout se platbě spotřební daně skladoval celkem 401 800 kusů cigaret v garáži, kterou měl od stěžovatelky v užívání, čímž způsobil českému státu škodu na spotřební dani ve výši 807 618 Kč. Tímto závěrem jsou tedy správní soudy ve své rozhodovací činnosti vázány a nemohou tak dospět k závěru, že otec stěžovatelky nebyl povinen spotřební daň ve výši uvedené v odsuzujícím rozsudku do státního rozpočtu odvést. Tato otázka však není v nyní projednávané věci sporná. Jak správně konstatoval již krajský soud, ani trestní stíhání, ani pravomocné odsouzení otce stěžovatelky nemají na daňovou povinnost stěžovatelky vliv. Skutková zjištění uvedená ve výroku odsuzujícího rozsudku nijak nezpochybňují závěry orgánů celní správy, že i stěžovatelka jako vlastník a uživatel garáže měla k předmětným výrobkům kvalifikovaný vztah. Nejvyšší správní soud proto neshledal stížní námitku týkající se nezákonného zjištění skutkového stavu [§103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] důvodnou. Námitku týkající se selektivního využití důkazů pořízených v trestním řízení v řízení daňovém stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla, jedná se tak o námitku nepřípustnou (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[16] Tvrzení, že správce daně jednal s otcem stěžovatelky jako s vlastníkem předmětných výrobků, stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla, Nejvyšší správní soud se jím proto nemohl blíže zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že uvedené tvrzení je v rozporu se správním spisem. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá ze samotné podstaty řízení ve správním soudnictví, že správní spis je obrazem a výsledkem správního řízení a dokládá skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Žalobce má právo se v případě svého zájmu s obsahem správního spisu v průběhu správního řízení seznámit. Je možné, že žalobce učiní určitou část správního spisu spornou, o této otázce poté krajský soud případně vede dokazování (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 – 117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS). Stěžovatelka však žádné skutečnosti zpochybňující obsah správního spisu neuvedla, její tvrzení je tak třeba považovat za nepravdivé. K odkazu na rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků ze dne 23. 3. 2011, č. j. 2266-3/2011-140100-34, Nejvyšší správní soud uvádí, že dle ustálené judikatury vlastnické právo samo o sobě není vůbec rozhodné pro posouzení, vůči komu bude směřovat rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků. Zde zcela postačí i jen určení subjektu, u něhož byly tyto výrobky zjištěny, a prokázání, že s nimi bylo nakládáno některým z nedovolených způsobů uvedených v § 42 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních (viz již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 69/2007 – 85).

[17] Ohledně údajně opomenutých důkazů v řízení před krajským soudem Nejvyšší správní soud konstatuje, že podle ustálené judikatury soud není povinen provést všechny navržené důkazy, nicméně musí vždy přezkoumatelným způsobem vyložit, proč jejich provedení není v konkrétním případě nutné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2012, č. j. 2 As 102/2011 - 121). Provedení důkazu lze odmítnout ze tří

důvodů, tj. pro jeho irelevantnost ve vztahu k předmětu řízení, pro jeho nedostatečnou vypovídací hodnotu nebo pro jeho nadbytečnost (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01).

[18] Stěžovatelka v žalobě poukázala na trestní řízení vedené proti jejímu otci u Okresního soudu v Karviné – pobočka v Havířově pod sp. zn. 101 T 146/2013. Nijak však neupřesnila, které části trestního spisu a z jakého důvodu navrhuje provést jako důkaz v řízení před krajským soudem. Dne 5. 8. 2014 pak bylo krajskému soudu doručeno podání, v němž zástupce stěžovatelky navrhl provedení důkazu výslechem svědka J. V. V podání doručeném krajskému soud dne 4. 10. 2016 zástupce stěžovatelky soudu sdělil, že netrvá na osobní účasti a výslechu svědka J. V., neboť byl vyslechnut ve výše uvedeném trestním řízení, a navrhuje proto důkaz spisem Okresního soudu v Karviné – pobočka v Havířově vedeným pod sp. zn. 101 T 146/2013. Krajský soud si trestní spis vyžádal a zařadil do spisové dokumentace. Zástupce stěžovatelky během ústního jednání sdělil, že netrvá na důkazním návrhu, aby byl z trestního spisu čten protokol obsahující svědeckou výpověď svědka V.

[19] Nejvyšší správní soud dospěl na základě uvedené rekapitulace řízení před krajským soudem k závěru, že návrh stěžovatelky na provedení důkazu trestním spisem se týkal pouze konkrétně uvedené části, a to protokolu obsahujícího svědeckou výpověď svědka V., přičemž tento návrh vzal zástupce stěžovatelky při jednání zpět. V rozporu s tvrzením obsaženým v kasační stížnosti stěžovatelka před krajským soudem při žádné příležitosti neupozornila na svědeckou výpověď T. S. v trestním řízení, na konfrontaci T. S. se stěžovatelkou a s J. V., ani je nenavrhla k důkazu. Námitka stěžovatelky, že tyto části trestního spisu nebyly provedeny k důkazu, je tak nedůvodná. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS).

[20] Důkaz výslechem otce stěžovatelky navrhl zástupce stěžovatelky provést teprve při ústním jednání dne 24. 7. 2017. Krajský soud usnesením během jednání návrh důkazu zamítl, přičemž v napadeném rozsudku uvedl, že tvrzení, že předmětné výrobky skladoval výlučně otec stěžovatelky sám, představuje nepřípustné rozšíření žaloby v rozporu s § 71 odst. 2 s. ř. s., a proto k němu ani nepřihlédl, ani neprovedl navržený důkaz. Nad rámec uvedeného konstatoval, že navrhovaný důkaz byl nadbytečný s ohledem na učiněný závěr, že si stěžovatelka nemohla nevšimnout velkého množství uskladněných cigaret ve své garáži. Krajský soud tak důkaz řádně v souladu s výše uvedenou judikaturou zamítl s ohledem na jeho irelevantnost k předmětu řízení (vymezeném žalobními body) a nad rámec odůvodnil i jeho případnou nadbytečnost. Nejvyšší správní soud proto nezjistil ve vztahu k navrženému důkazu žádné pochybení ze strany krajského soudu, kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto neshledal důvodným.

[21] Nejvyšší správní soud se závěrem zabýval otázkou možné účasti otce stěžovatelky na řízení před správními soudy v procesním postavení osoby zúčastněné na řízení.

[22] Podle § 34 odst. 1 s. ř. s. „[o]*sobami zúčastněnými na řízení jsou osoby, které byly přímo dotčeny ve svých právech a povinnostech vydáním napadeného rozhodnutí nebo tím, že rozhodnutí nebylo vydáno, a ty, které mohou být přímo dotčeny jeho zrušením nebo vydáním podle návrhu výroku rozhodnutí soudu, nejsou-li účastníky a výslovně oznámily, že budou v řízení práva osob zúčastněných na řízení uplatňovat.*“

[23] Podle § 34 odst. 2 s. ř. s. „[n]*avrhovatel je povinen v návrhu označit osoby, které přicházejí v úvahu jako osoby zúčastněné na řízení, jsou-li mu známy. Předseda senátu takové osoby vyrozumí o probíhajícím řízení a vyzve je, aby ve lhůtě, kterou jim k tomu současně stanoví, oznámily, zda v řízení budou uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení; takové oznámení lze učinit pouze v této lhůtě. Současně s vyrozuměním je poučí o jejich právech. Obdobně předseda senátu postupuje, zjistí-li se v průběhu řízení, že je tu další taková osoba.*“

[24] Z citovaného § 34 odst. 1 s. ř. s. vyplývá, že nezbytnou podmínkou pro získání postavení osoby zúčastněné na řízení je to, že musí jít o osobu přímo dotčenou na právech nebo povinnostech. Přitom, má-li jít o přímé dotčení, je nutné, aby byla právní sféra těchto osob skutečně bezprostředně zasažena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2010, č. j. 9 As 73/2009 – 129).

[25] Ustanovení § 34 odst. 2 s. ř. s. předpokládá aktivní postup soudu při zjišťování okruhu možných osob zúčastněných na řízení, a to i v případě, že žalobce tyto osoby v žalobě neoznačí. Jestliže krajský soud nevyrozumí všechny potenciální osoby zúčastněné na řízení o probíhajícím řízení, tyto nepoučí a nevyzve, aby oznámily, zda budou v soudním řízení práva osoby zúčastněné na řízení uplatňovat, zatíží řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2005, č. j. 1 As 39/2004 – 75, publ. pod č. 1479/2008 Sb. NSS, ze dne 2. 5. 2007, č. j. 5 As 3/2007 – 68, ze dne 17. 1. 2014, č. j. 5 As 140/2012 – 22, či ze dne 9. 11. 2016, č. j. 2 As 256/2016 – 92). K takové vadě Nejvyšší správní soud přihlédne z úřední povinnosti (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2006, č. j. 8 As 32/2005 – 81, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 1. 2016, č. j. 7 Azs 301/2015 – 26, a ze dne 17. 1. 2014, č. j. 5 As 140/2012 – 22). Tato vada výjimečně nemusí vést ke zrušení rozhodnutí, a to tehdy, je-li z okolností věci patrné, že vada nemohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2005, č. j. 1 As 39/2004 – 75, publ. pod č. 1479/2008 Sb. NSS). Podmínkou nezrušení rozsudku krajského soudu v takovém případě je, že výsledek řízení by i za absence procesní vady byl stejný (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 4. 2017, č. j. 2 Azs 343/2016 – 44, či ze dne 14. 11. 2017, č. j. 2 Azs 331/2017 - 33).

[26] V posuzované věci vznikla na základě § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních stěžovatelce a jejímu otci jako plátcům daně dle § 4 odst. 1 písm. f) téhož zákona solidární daňová povinnost ve výši 807 618 Kč. Napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti vydanému platebnímu výměru. Zrušením platebního výměru ve vztahu ke stěžovatelce by celá daňová povinnost přešla na otce stěžovatelky, čímž by nepochybně byla zasažena jeho majetková sféra (osoby solidárně odpovědné za spotřební daň ostatně obvykle práva osoby zúčastněné na řízení uplatňují, srov. např. rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2014, č. j. 1 Afs 52/2014 – 38). Napadený rozsudek se tak mohl přímo dotknout právní sféry otce stěžovatelky, a to konkrétně jeho práva vlastnického, a proto bylo třeba na něj nahlížet jako na osobu přicházející v úvahu jako osoba zúčastněná na řízení (splňuje materiální podmínku dotčení na právech napadeným rozhodnutím). I přesto, že krajský soud otce stěžovatelky nevyzval, aby sdělil, zda bude uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení, neshledal Nejvyšší správní soud tuto vadu, při zvážení konkrétní skutkových a právních okolností případu, natolik zásadní, aby vedla ke zrušení napadeného rozsudku.

[27] Předně sama stěžovatelka proti neúčasti otce na přezkumném řízení v této procesní roli nebrojila. Ani od pana B. Nejvyšší správní soud neobdržel žádné podání, kterým by upozorňoval na to, že jej krajský soud opomenul [o probíhajícím soudním řízení zřejmě věděl, neboť za stěžovatelku platil soudní poplatek za řízení o žalobě (viz č. l. 32 spisu krajského soudu) a byl i přítomen na ústním jednání konaném dne 24. 7. 2017 (č. l. 76 spisu krajského soudu)]. Stěžovatelka žalobu koncipovala výhradně na půdorysu namítaného nesprávného právního posouzení pojmu „skladování“ dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních a nesprávného skutkového posouzení existence nájemního vztahu k předmětné garáži mezi stěžovatelkou a T. S. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu připomíná, že podle ustálené judikatury je osoba zúčastněná na řízení vázána rozsahem soudního přezkumu vymezeným návrhem účastníka řízení. Nemůže se domáhat projednání vlastních námitek (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2003, č. j. 2 As 11/2003 – 164, publ. pod č. 232/2004 Sb. NSS, ze dne 30. 9. 2013, č. j. 5 As 114/2011 - 88, ze dne 19. 7. 2012, č. j. 9 As 37/2012 – 59, ze dne 28. 3. 2012, č. j. 9 Afs 59/2011 – 644, ze dne 12. 11. 2015, č. j. 10 As 2/2015 – 251, či ze dne 27. 9. 2016, č. j. 7 As 152/2016 – 21). Jak bylo podrobně vysvětleno výše, skutkové okolnosti, které jsou pro věc podstatné (pobyt T. S. ve výkonu trestu v rozhodné době a vlastnictví a užívání garáže ze strany stěžovatelky), byly řádně zjištěny a prokázány v daňovém řízení, na tomto poli proto nelze očekávat rozhojnění argumentace. Pokud jde o právní otázku, která je předmětem tohoto řízení, soud výše vysvětlil, že výklad příslušných právních ustanovení, o nějž stěžovatelka opírá svou argumentaci stran neexistence své daňové povinnosti, je nesprávný a správní soudy jej opakovaně odmítly ve svých rozhodnutích (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85, publ. pod č. 2533/2012 Sb. NSS, ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 – 71, 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). Existuje zde souvislá řada rozsudků různých senátů Nejvyššího správního soudu vypovídající o tom, že se vytvořila konstantní judikaturní linie, a není aktuálně reálné, že by se dal očekávat obrat nebo posun. Proto ani po právní stránce nemůže vstup otce stěžovatelky do řízení mít vliv na posouzení hlavní právní otázky, jak ji stěžovatelka již v žalobě jako předmět sporu vymezila. Na rozdíl od např. stavebního řízení, vyznačujícího se mnohostí zájmů jeho účastníků a nekonečným počtem variant jejich vzájemných interakcí, jde v tomto typu řízení o jednoduché a přehledné posouzení zjištěného skutkového stavu ve vztahu k výkladu jednoznačně vyloženého pojmu „skladování“, přičemž i rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je v tomto typu případů zcela jednoznačné (nejedná se např. o složité řetězové či kolotočové transakce). Z těchto důvodů je zřejmé, že zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení výhradně proto, aby umožnil otci stěžovatelky vstoupit do řízení

jako osoba zúčastněná na řízení, bude-li o to mít zájem, by vedlo výhradně k prodloužení řízení a nárůstu nákladů, které by musela vynaložit stěžovatelka či osoba zúčastněná na řízení, aniž by však kterákoliv z těchto osob pro sebe mohla dosáhnout příznivějšího výsledku. Ostatně nelze ani opomenout, že v posuzovaném řízení byly žaloba i kasační stížnost stěžovatelky zamítnuty, otec stěžovatelky tak nebyl zasažen na své majetkové sféře.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[28] Nejvyšší správní soud dospěl ze shora uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[29] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšný žalovaný vznik nákladů řízení o kasační stížnosti netvrdil a ani ze spisu Nejvyššího správního soudu neplyne, že by mu nějaké náklady nad rámec jeho běžné činnosti vznikly, proto mu právo na jejich náhradu nemohlo být přiznáno.

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

V Brně dne 28. února 2018

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu