



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobce: **P. B.**, zast. JUDr. Zdeňkem Weigem, advokátem se sídlem Nad Zátuším 22, Praha 4, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2013, čj. 3947-3/2013-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 15. 10. 2014, čj. 57 Af 27/2013-79,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.**

**Stručné vymezení věci**

[1] Dne 23. 9. 2010 provedli pracovníci Celního ředitelství Plzeň u žalobce domovní prohlídku a prohlídku jiných nebytových prostor, přičemž našli větší množství tabákových výrobků. Při následném podání vysvětlení v rámci trestního řízení žalobce uvedl, že nalezené tabákové výrobky nevlastní ani neskladuje; tvrdil, že patří Vietnamci jménem D., o němž uvedl jen to, že na registrační značce jeho vozidla bylo písmeno „A“. Celně technická laboratoř provedla analýzu vzorků. Celní úřad Karlovy Vary vydal platební výměr na zaplacení spotřební daně z tabákových výrobků za zdaňovací období září 2010, a to ve výši 1 225 699 Kč. Žalovaný odvolání žalobce rozhodnutím uvedeným v záhlaví odvolání zamítl.

[2] Žalobce se proti tomuto rozhodnutí bránil žalobou. Krajský soud žalobu rozsudkem označeným v záhlaví zamítl.

## II.

### Stručné shrnutí obsahu kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Včasnou kasační stížností žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu. Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že jí stěžovatel podal z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatel předně upozorňuje na nerespektování interního předpisu při odběru vzorků. Dále polemizuje s tím, že by on sám tabákové výrobky skladoval. Konečně zpochybňuje použití důkazů pořízených v trestním řízení. Navrhuje tedy, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Žalovaný ve vyjádření souhlasí s rozhodnutím krajského soudu. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

## III.

### Právní posouzení Nejvyšším správním soudem

[5] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti, a to v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; vady, jimiž se musí zabývat i bez návrhu, byly součástí kasačních námitek (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Při posuzování kasačních námitek se Nejvyšší správní soud nejdříve vypořádal se zákonností odběru vzorků, dopady pochybení správního orgánu na zákonnost finálního rozhodnutí a s tím související přezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu [kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s., **III.A.**]. Dále soud posoudil, zda byl stěžovatel skladovatelem tabákových výrobků, tedy plátcem spotřební daně [§ 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., **III.B.**]. Konečně pak zvážil použití důkazů pořízených v trestním řízení v řízení daňovém [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., **III.C.**].

### III.A.

#### *Odběr vzorků*

[8] Stěžovatel tvrdí, že správní orgán postupoval při odběru vzorků zaslaných k analýze v rozporu s interním předpisem SP č. 18/2008 „Pracovní postup pro odběr a manipulaci se vzorky“. Stěžovatel totiž nebyl při odběru vzorků přítomen. Z těchto důvodů je provedený odběr vzorků nutno považovat za protiprávní.

[9] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí následující.

[10] Ze správního spisu je patrné, že Celní ředitelství Plzeň provedlo u žalobce dne 23. 9. 2010 domovní prohlídku následovanou prohlídkou jiných nebytových prostor (objektu skladových prostor bez čísla popisného či evidenčního na stavební parcele č. 48/7 v kat. území Dolní Žďár u Ostrova). Při nich Celní ředitelství zajistilo sporné tabákové výrobky a k tomu pořídilo i fotodokumentaci. Tabákové výrobky byly dle předávacího protokolu dne 17. 10. 2010

pokračování

předány společně s žádostí o odborné vyjádření Celně technické laboratoři k analýze. Při porovnání fotodokumentace pořízené při domovní prohlídce s fotodokumentací pořízenou Celně technickou laboratoří je zřejmé, že jednotlivé vzorky posuzovaných tabákových výrobků byly označeny číslem vzorku a názvem, originálně zabaleny a nenesly žádné stopy neoprávněné manipulace či poškození. Jak správně připomenul krajský soud, stěžovatel v této souvislosti ani v předcházejícím řízení nevznesl žádné námitky či pochybnosti o tom, že by se vzorky bylo manipulováno způsobem, který by mohl ovlivnit výsledky analýzy.

[11] Nejvyšší správní soud na tomto místě konstatuje, že mezi stranami není sporné, že k porušení vnitřního předpisu ze strany celního úřadu při odbírání vzorků skutečně došlo. To ostatně uvedl ve svém rozhodnutí i žalovaný. Krajský soud správně přisvědčil stěžovateli, že celní úřad se skutečně měl interním předpisem řídit, a měl proto umožnit stěžovateli být přítomen při odběru vzorků; není proto v řízení o kasační stížnosti potřebné řešit ani s tím související námitku o porušení správní praxe.

[12] Krajský soud rovněž správně uvedl, že ne každé procesní pochybení správního orgánu má vliv na zákonnost správního rozhodnutí. Dle ustálené judikatury zdejšího soudu samotná neúčast daňového subjektu (zde stěžovatele) při odběru vzorků nemusí mít vliv na zákonnost rozhodnutí, to za podmínky, že nejsou žádným způsobem vzorky znehodnoceny, či změněny jeho rozhodné vlastnosti (k tomu v detailech rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2010, čj. 9 Afs 78/2009-59, věc *Mr. Tobacco*).

[13] V kasační stížnosti stěžovatel neuvádí, proč by právě uvedené právní závěry neměly být aplikovány na jeho případ. Správnost těchto závěrů nezpochybňuje, nesnaží se ani vysvětlit, v čem je jeho kauza odlišná. Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem shrnuje, že samotná neúčast stěžovatele při odběru vzorku nemá vliv na zákonnost rozhodnutí správního orgánu, ledaže by tu byly opodstatněné úvahy o možné manipulaci se vzorkem.

[14] Dále stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že by nepřítomnost stěžovatele při odběrech vzorků byla jedinou tvrzenou formální vadou. Podle něj totiž interní předpis upravuje nejen přítomnost kontrolované osoby, ale také další náležitosti, např. o tom jaké dokumenty se vyhotovují (protokol o odběru vzorků). Nejvyšší správní soud se tedy zabýval otázkou, zda se krajský soud vypořádal se všemi námitkami obsaženými v žalobě [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[15] Dle § 75 odst. 2 s. ř. s. krajský soud přezkoumává žalobu v mezích žalobních bodů. Krajský soud je tedy v zásadě povinen vypořádat se pouze s argumenty namítanými v žalobě. Tvrdí-li stěžovatel, že správní orgán postupoval při odběru vzorků v rozporu s interním předpisem, nemůže očekávat, že se krajský soud vypořádá s každým ustanovením tohoto předpisu. Soud se v souladu se zákonem může vypořádat jen s těmi ustanoveními, jejichž nerespektování stěžovatel namítne a z nichž usuzuje na případnou nezákonnost vydaného rozhodnutí. Z obsahu žaloby ke krajskému soudu vyplývá, že stěžovateli nikdy nebyly předloženy protokoly o odběru vzorků, i když o ně výslovně žádal. Dále namítal, že měl být seznámen s postupem odběru, měl dostat „poučení kontrolovaného subjektu“, a že po ukončení odběru vzorků měl mít právo vznést námitky. Naopak nikdy nenamítal, na což ostatně poukazuje i krajský soud, jakým způsobem se tato pochybení mohla promítnout do samotného odběru vzorků a následně tak ovlivnit výsledky analýzy. Stěžovatelovy námitky zůstávají pouze v rovině nepřítomnosti stěžovatele při odběrech vzorků. S komplexem těchto námitek se krajský soud dostatečně vypořádal na stranách 16 až 18.

[16] Konečně stěžovatel pro podporu svého tvrzení, že pochybení správních orgánů při odběrech vzorků nelze považovat za jednorázové, odkazuje na výpovědi „pracovníků celní správy, kteří vzorky odebírali v jiném případě, který projednával Okresní soud Praha – východ, kdy tito pracovníci vypovídali jako svědci a uvedli, že se při odběru vzorků neřídili metodickým pokynem k odběru vzorků, neboť ten platí jen pro daňové účely a nikoliv trestní“. K této skutečnosti nemohl zdejší soud přihlídnout, neboť stěžovatel tento argument nevznesl v řízení před krajským soudem (§ 109 odst. 5 s. ř. s.). Navíc z tohoto tvrzení není ani patrné, jak by tato (nová) skutečnost mohla jakkoliv změnit shora uvedené závěry. Stěžovatel je totiž povinen uvádět konkrétní individualizovaná skutková tvrzení doprovázená konkrétní právní argumentací (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS).

[17] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že v obdobné věci téhož stěžovatele týkající se placení spotřební daně z lihu za též zdaňovací období již rozsudkem ze dne 29. 1. 2015, čj. 7 Afs 278/2014-22 rozhodoval. Právě v této věci se zdejší soud podrobněji zabýval otázkou nezákonnosti odběru vzorků spotřební daní zatíženého zboží; proto stěžovatele v detailech na tento rozsudek odkazuje.

[18] Námitky jsou tedy nedůvodné.

### III.B.

#### *Otázka skladování tabákových výrobků*

[19] Druhý okruh kasačních námitek se týká otázky skladování tabákových výrobků. Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, je plátcem spotřební daně právnická nebo fyzická osoba, která skladuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu. Mezi stranami je sporné, zda stěžovatel vskutku vybrané (tabákové) výrobky *skladoval*.

[20] Krajský soud se otázkou, zda stěžovatel spotřební daní zatížené zboží skladoval, detailně zabýval na stranách 13 až 15 rozsudku. Přitom mj. konstatoval, že 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. rozsudek ze dne 26. 2. 2009, čj. 7 Afs 69/2007-85, č. 2533/2012 Sb. NSS, věc *JiNo*).

[21] Pokud stěžovatel nesouhlasí s tím, že žalovaný i krajský soud na něj nahlížely jako na skladovatele zboží, zdejší soud jej v tomto odkazuje na již cit. rozsudek ve věci *JiNo* a také též na rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2009, čj. 9 Afs 59/2008-80, podle něhož osobou skladovatele může být třeba i neoprávněný uživatel skladovacích prostor, podnájemce, nájemce či vlastník. 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. Detence 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.

[22] Krajský soud tedy správně konstatoval, že při určování plátce daně se postupně obrací na osoby, u nichž je detence nejvíce pravděpodobná – tedy od vlastníka prostor,

pokračování

ve kterých jsou tabákové výrobky skladovány, přes nájemce atd. V této pomyslné řadě krajský soud shledal klíčovým článkem právě stěžovatele jako nájemce oněch prostor. Stěžovatel na dané prostory uzavřel řádnou nájemní smlouvu, k objektu měl klíče, atp. To vše více než dostatečně prokazuje faktický (nejbližší) vztah stěžovatele k tabákovým výrobkům a jeho faktické panství nad tabákovými výrobky. Naproti tomu stojí stěžovatelovy ničím nepodložené tvrzení, že zboží patří „Vietnamci jménem D.“, s nímž má pro účely skladování v kontrolovaných nebytových prostorech uzavřenou nepsanou podnájemní smlouvu, o němž však ví jen to, že je asi z Prahy (na registrační značce jeho vozidla prý bylo písmeno „A“). O existenci této osoby proto pochybuje i zdejší soud.

[23] Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěry krajského soudu, proto nejsou důvodné ani tyto námitky.

### III.C.

#### *Důkazy z trestního řízení a analýza vzorků*

[24] V posledním okruhu kasačních námitek stěžovatel tvrdí, že protokoly o zkoušce, na jejichž základě byl celním úřadem vydán dne 26. 11. 2012 platební výměr na doplatek spotřební daně ve výši 1 225 699 Kč, nelze označit za listinné důkazy v trestním řízení a jako takové je proto nelze použít v řízení daňovém. Ze spisového materiálu vyplývá, že celní ředitelství žádalo Celně technickou laboratoř o odborné vyjádření. Naproti tomu žalovaný ve shodě s celním úřadem označil za důkaz z trestního řízení výše uvedené protokoly o zkouškách. Podle § 105 odst. 1 ve spojení s § 112 trestního řádu má odborné vyjádření v rámci dokazování v trestním řízení povahu listinného důkazu. Laboratoř však odborné vyjádření nevypracovala a proto se o listinný důkaz nemůže jednat. Stěžovatel se dále neztotožňuje s názorem krajského soudu, že je nerozhodné, zda výsledky tohoto odborného posouzení byly formálně vtěleny do listin nazvaných jako protokoly o zkoušce. Stěžovatel dále namítá, že dosud nebyl v rámci trestního řízení proveden důkaz listinou (tedy jejím čtením) a proto o listinném důkazu nelze vůbec hovořit. Nadto konstatuje, že dle trestního řádu se dokazování provádí po zahájení trestního stíhání, ale celní orgány v postavení policejního orgánu jsou oprávněny činit úkony v řízení trestním pouze před zahájením trestního stíhání.

[25] Uvedené námitky se zdejšímu soudu jeví jako zcela irelevantní. Předmětem tohoto řízení je řízení daňové, nikoliv řízení trestní. Každé se řídí svojí vlastní speciální právní úpravou (trestním řádem a daňovým řádem). Z kasační stížnosti není jasné, jakým způsobem by měl být stěžovatel tvrzeným faktem krácen na svých právech. Kategorizace listinného důkazu v rámci terminologie trestního řádu je pro nynější věc zcela bez významu. I kdyby snad došlo k pochybení, a správní orgán by zaměnil ve smyslu svého vnitřního předpisu odborné vyjádření s protokolem o zkoušce, takovéto (eventuální) pochybení by na zákonnost rozhodnutí ve věci nemohlo mít naprosto žádný dopad.

[26] Stěžovatel odkázal na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, věc *EURO PRIM*. Podle tohoto rozsudku listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků podaných v jiných řízeních o právech a povinnostech než v daňovém řízení, v němž má dotyčná listina sloužit jako důkaz, mohou být podkladem pro rozhodnutí, není-li to na úkor práva daňového subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky, byly-li pořízeny i v jiných ohledech v souladu se zákonem a dostaly-li se do sféry správce daně zákonným způsobem. Uvedené listiny musí být daňovému subjektu zpřístupněny,

aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění z nich vyplývající upřesnily, korigovaly či vyvrátily.

[27] Citovaný rozsudek ve věci *EURO PRIM* se věnuje svědeckým výpovědím a použitelnosti listinného záznamu o těchto výpovědích v daňovém řízení. V žádném případě však závěry tohoto rozsudku nelze aplikovat na listinné důkazy z trestního řízení jako takové. To ostatně plyne též z rozsudku NSS ze dne 22. 7. 2009, čj. 1 Afs 19/2009-65, č. 1936/2009 Sb. NSS (*RACING TEAM*), který řeší použití důkazu záznamem výpovědi osoby v trestním řízení, což je samo o sobě v napětí se zásadou bezprostřednosti v dokazování. Naproti tomu použití listinných důkazů získaných v trestním řízení pro účely důkazního řízení daňového je zásadně přípustné (bod 36 rozsudku ve věci *RACING TEAM*). Nutno navíc říci, že by bylo v rozporu s požadavkem efektivity správního řízení, aby správní orgány vyhotovovaly určité znalecké posudky či jiná odborná stanoviska, pokud již takovéto důkazy byly v jiném řízení vyhotoveny, a jsou pro správní věc použitelné (srov. body 38 a 39 tamtéž).

[28] Z výše zmíněných důvodů i tyto námitky shledal Nejvyšší správní soud jako nedůvodné.

#### IV.

#### Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

[30] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. května 2015

Zdeněk Kühn  
předseda senátu