



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců JUDr. Pavla Molka a Mgr. Davida Hipšera v právní věci žalobce: **G. B.**, zastoupen Mgr. Jiřím Slovákem, Ph.D., advokátem se sídlem Štěpánská 640/45, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2017, č. j. 46 Af 9/2016 - 64,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Celní úřad pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) vyměřil žalobci platebním výměrem ze dne 4. 8. 2015, č. j. 133106/2015-610000-32.2, za zdaňovací období říjen 2014 spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 4 783 780 Kč, a to ze 700 000 ks a 1 420 000 ks neznačených cigaret LM red ve tvrdém balení, a to poté, co dne 24. 10. 2014 provedli pracovníci Celního úřadu pro hlavní město Prahu spolu s policisty domovní prohlídku v domě D. D. a dne 25. 10. 2014 prohlídku motorového vozidla registrovaného na majitele J. B., které se údajně mělo podílet na přepravě humanitární pomoci pro Ukrajinu. Při nich byly zajištěny uvedené dvě skupiny cigaret s ukrajinskou tabákovou nálepkou, jejichž přepravu organizoval podle zjištění celního úřadu právě žalobce.

[2] Rozhodnutím ze dne 20. 11. 2015, č. j. 51141-6/2015-900000-304.7, žalovaný změnil k odvolání žalobce výrok platebního výměru celního úřadu tak, že se spotřební daň vyměřuje ve stejné výši, ovšem na základě dokazování, nikoli podle pomůcek. Žalovaný připomněl, že podle zjištění celního úřadu žalobce organizoval pronájem garáže pana D., podílel se na vykládce cigaret do této garáže i na následné distribuci cigaret nákladním automobilem registrovaným na J. B., takže se stal plátcem spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Účelová evidence automobilu na J. B., stejně jako nájem garáže pana D. a fingovaně provedený na jiného cizince, kterému již v roce 2012 skončila

platnost pobytu v ČR, měly pouze zastírat, že skutečným majitelem automobilu i nájemcem garáže byl žalobce, což ostatně potvrzují i policejní odposlechy jeho telefonních hovorů, získané v rámci trestního stíhání žalobce pro obchodování s nezdaněnými cigaretami. Jeho odpovědnost za zaplacení spotřební daně je přitom objektivní, tedy nezávislá na případném zavinění.

II.

[3] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu k Městskému soudu v Praze, v níž uplatnil jednak námitku, že nikdy nebyl držitelem žádných cigaret, neskladoval je a pracovníkům celního úřadu se dobrovolně přihlásil, aby pomohl při dopadení pachatelů trestné činnosti; jednak námitku, že spotřební daň byla vyměřena v rozporu se zákonem.

[4] Poté, co byla věc postoupena Krajskému soudu v Praze jako soudu místně příslušnému, zaslal mu žalobce dne 29. 5. 2017 doplnění žaloby. V něm uplatnil námitku, že nebyl přítomen výsledku svědka D. D., že došlo k porušení dvojinstančnosti daňového řízení a konečně že uložení platby spotřební daně mělo vůči němu čistě sankční povahu, přičemž již byl za trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby odsouzen k nepodmíněnému trestu odnětí svobody a bylo mu uloženo ochranné opatření v podobě zabránění předmětných 2 120 000 kusů cigaret, takže z nich beztak nemohl realizovat žádný výnos. Vyměření spotřební daně tak představovalo uložení dalšího trestu za čin, za který již byl odsouzen.

[5] Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 30. 5. 2017. V něm se ztotožnil se žalovaným v tom, že žalobce je třeba ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a směrnice Rady 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS, pokládat za skladovatele předmětných cigaret ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, neboť skladovatelem může být i detentor věcí podléhajících spotřební dani. Z důkazů provedených v daňovém řízení přitom jednoznačně plyne, že žalobce obstaral nájem garáže a nákladní automobil, v nichž byly zajištěné cigarety skladovány, zaplatil nájemné D. D. a sám pomáhal krabice uskladnit a vyskladnit. Měl rovněž přístup k uskladněným krabicím s cigaretami a možnost kdykoliv po předchozí dohodě s D. D. s cigaretami nakládat. Fakticky tak se zajištěnými cigaretami nakládal, byť jako s věcí cizí, a nikoliv vlastní. Žalobce tak byl bezpochyby detentorem vybraných výrobků, a proto – při absenci jiné osoby s kvalifikovaným vztahem – i jejich skladovatelem, respektive osobou podílející se podstatnou měrou na skladování. Krajský soud proto závěr celních orgánů, že se žalobce stal plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, označil za správný a opřený o dostatečný spisový materiál.

[6] Žalobní námitky obsažené v doplnění žaloby ze dne 29. 5. 2017 označil krajský soud sice za opožděné ve smyslu § 71 odst. 2 s. ř. s., protože však zde namítané vady mohly představovat podstatné vady řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., vyjádřil se k nim alespoň nad rámec nezbytného odůvodnění. Krajský soud neshledal porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení. Neshledal ani porušení zákazu dvojího trestání, neboť k pravomocnému odsouzení žalobce došlo až po vydání napadeného rozhodnutí žalovaného, takže k němu krajský soud nemohl podle § 75 odst. 1 s. ř. s. přihlížet. Z judikatury Nejvyššího správního soudu navíc vyplývá, že daň a její vyměření nelze pokládat za trestní sankci ve smyslu čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod a čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod.

[7] K namítané nepřítomnosti žalobce při ústním jednání s D. D. dne 17. 12. 2014 krajský soud připomněl, že důvodem jeho konání bylo zjištění skutečností nezbytných pro stanovení

pokračování

daňové povinnosti. V této fázi daňového řízení bylo třeba nejprve zjistit osobu, které vznikla povinnost daň zaplatit, tedy plátce daně, kterým mohl být v daném případě i vlastník areálu D. D. Právě z tohoto důvodu s ním bylo ústní jednání vedeno v postavení osoby zúčastněné na správě daní a nebyl vyslýchán jako svědek podle § 96 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Žalobci tedy nebylo upřeno právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky. Celní orgány jinak opřely svá skutková zjištění primárně o veřejné listiny pořizené v trestním řízení vedeném proti žalobci, zejména o úřední záznamy o podání vysvětlení žalobce a D. D., usnesení o zahájení trestního řízení a protokoly o provedení domovních prohlídek. Daňový řád použití veřejných listin získaných v jiném řízení ke zjištění skutkového stavu pro účely daňového řízení nevylučuje, naopak v § 94 výslovně takové důkazy připouští. Žalobce byl navíc nejpozději výzvou žalovaného ze dne 12. 10. 2015 vyzván, aby se vyjádřil k provedeným důkazům či navrhl provedení dalších důkazů. Žalobce na tuto výzvu nereagoval a ani v průběhu celého daňového řízení nenavrhl žádné důkazní prostředky, jimiž by závěry celních orgánů zpochybnil. Pouze v rámci odvolání proti platebnímu výměru, a předtím v rámci námitek ze dne 30. 7. 2015, popřel závěry celního úřadu.

III.

[8] Žalobce (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[9] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil tři námítky. Nejprve namítl, že přestože bylo z dokazování provedeného správními orgány i z rozsudku krajského soudu patrné, že se na skladování cigaret podílel rovněž D. D., nebylo s ním vedeno žádné daňové řízení a spotřební daň byla vyměřena pouze stěžovateli. V tom spatřoval porušení zásady rovnosti účastníků řízení ve smyslu čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.

[10] Dále stěžovatel namítl, že došlo k porušení jeho práva být přítomen výslechu svědka. D. D. totiž měl být vyslechnut v daňovém řízení jako svědek, a pokud v tomto režimu vyslechnut nebyl, nebylo možné použít takto získané informace vzešlé z ústního jednání s ním jako důkazy proti stěžovateli, neboť byly získány v rozporu se zákonem.

[11] Konečně stěžovatel poukázal na porušení zákazu dvojího trestání, neboť vyměření spotřební daně podle § 9 a § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních má podle něj trestní charakter. Sám krajský soud uvedl, že osobou povinnou k daňové povinnosti je osoba držící zboží nebo jakákoli jiná osoba, která se na držení tohoto zboží podílela. Této osobě má být daňová povinnost uložena nezávisle na tom, zda je současně s tím ukládána skladovateli. Pokud ovšem může být daň z jednoho plnění uložena více osobám, bez ohledu na ekonomickou podstatu, lze jen stěží hovořit o jiné povaze takového zdanění než sankční. Co se týče usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, publ. pod č. 3348/2016 Sb. NSS, na které poukázal krajský soud, stěžovatel připomněl, že se toto usnesení týkalo daně z příjmů, která se řídí jinými principy než spotřební daň.

[12] Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

IV.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti připomněl, že postavení stěžovatele jako plátce spotřební daně bylo v daném řízení založeno na tom, že jako detentor fyzicky ovládající cigarety k nim měl nejužší vztah, proto bylo řízení vedeno pouze s ním jako osobou odpovědnou

za úhradu spotřební daně. K ostatním námitkám uvedl, že byly uplatněny až v doplnění žaloby, a to po lhůtě pro podání žaloby, takže šlo o nepřipustné rozšíření žaloby ve smyslu § 71 odst. 2 s. ř. s. Z těchto důvodů navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

V.

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] První stěžovatelem uplatněná námitka se týkala údajné nerovnosti spočívající v tom, že daňové řízení bylo vedeno pouze se stěžovatelem, a nikoli také s D. D., který se podle stěžovatele na skladování cigaret také podílel. Takovou námitku, ani námitku jí obdobnou však stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, a je proto nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[17] Zbývající dvě námitky naopak stěžovatel uplatnil již v řízení před krajským soudem; sice opožděně, tedy po lhůtě podle § 71 odst. 2 s. ř. s., nicméně krajský soud se jimi přesto zabýval, a není proto vyloučen ani jejich přezkum Nejvyšším správním soudem. Při tomto přezkumu se však zdejší soud plně ztotožňuje s posouzením provedeným krajským soudem.

[18] Co se týče námitky, že jednání s D. D. konané celním úřadem dne 17. 12. 2014 bylo ve skutečnosti výsledkem svědka a že měl stěžovatel právo být mu přítomen, ztotožňuje se Nejvyšší správní soud s obecným východiskem vyjádřeným v nálezu Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02: „*Jestliže je příslušná osoba dotazována na důležité okolnosti v daňovém řízení, jež se týkají jiných osob, jsou-li jí známy (§ 8 odst. 1 věta první zákona č. 337/1992 Sb.), jedná se zjevně o výslech svědka. Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přihlídnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení. Svědek je dle zákona povinen vypovídat pravdu a nic nezamlčet. O tom musí být poučen a poučen musí být i o následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi. Pro účely dokazování v daňovém řízení je však třeba preferovat použití bezprostředních, tj. před dožadáním správcem daně provedených důkazů. Daňový subjekt vzhledem ke zmíněné zásadě ‚rovnosti zbraní‘ má právo se s těmito důkazy seznámit (a tedy nikoliv až s jakýmsi jejich shrnutím či zhodnocením provedeným dožadujícím správcem daně). I na daňové řízení se vztahuje pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat ústavně konformním způsobem, což ve zmíněném kontextu zejména znamená umožnit stěžovateli, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům [čl. 38 odst. 2 Listiny].“* Právo daňového subjektu účastnit se výslechu svědka a zároveň zákaz zastírat jako jiný úkon to, co je ve skutečnosti právě výsledkem svědka, byl přitom potvrzen v řadě judikátů Nejvyššího správního soudu (viz například rozsudky ze dne 20. 10. 2004, č. j. 1 Afs 7/2003 - 65, publ. pod č. 557/2005 Sb. NSS; či ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 - 60, publ. pod č. 1021/2007 Sb. NSS).

[19] Krajský soud ovšem v posuzovaném rozsudku přesvědčivě vyložil, proč zde o takové porušení nešlo. Nejvyšší správní soud dovozuje z časové souslednosti jednotlivých úkonů stejný závěr. Jak bylo rekapitulováno výše, podstatná část předmětných cigaret byla nalezena při domovní prohlídce provedené v rámci trestního řízení v domě D. D. dne 24. 10. 2014. Za této situace bylo zcela pochopitelné, že o necelé dva měsíce později měl D. D., u nějž byly cigarety nalezeny, postavení osoby zúčastněné na správě daní, již mohla být potenciálně doměřena spotřební daň. Není tedy překvapivé, že v dané době neměl postavení svědka svědčícího o daňové povinnosti stěžovatele, neboť v této fázi bylo teprve zjišťováno, kdo je

pokračování

vlastníkem či detentorem cigaret, které byly u D. D. nalezeny. Jakkoli tedy Nejvyšší správní soud lpí na principu, že nelze porušovat či obcházet právo daňového subjektu být přizván k účasti na výslechu svědka ohledně své daňové povinnosti, v nyní posuzovaném řízení, kdy celní úřad teprve hledal osobu s nejužším vztahem k zajištěným cigaretám, k porušení tohoto práva nedošlo. Nelze také přehlédnout, že závěr o úzkém vztahu stěžovatele k zadržným cigaretám by zjevně obstál i bez tohoto protokolu ze 17. 12. 2014, když jeho podíl na zkrácení daně byl trestními soudy prokázán v odsuzujícím rozsudku způsobem, o němž nejsou důvodné pochybnosti, jak vyžaduje trestní právo.

[20] Právě o skutečnost, že byla stěžovateli doměřena spotřební daň a zároveň byl odsouzen za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku, opírá stěžovatel svou poslední kasační námitku. K tomu je třeba jasně uvést, že právě odsouzení za trestný čin představovalo ve smyslu čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod a čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod jediný trest, kterým byl stěžovatel za svůj čin postížen.

[21] Názor, že také vyměření spotřební daně představuje „trest“ ve smyslu těchto dvou ustanovení, respektive že vyměřovací řízení představuje „řízení o trestním obvinění“ ve smyslu čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, Nejvyšší správní soud odmítá jako rozporný se smyslem těchto lidskoprávních garancí. Řízení o vyměření daně rozhodně nenaplňuje takzvaná Engelova kritéria vyplývající z rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Engel a ostatní proti Nizozemí ze dne 8. 6. 1976, stížnosti č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 a 5370/72. Podle nich je pro aplikovatelnost kategorie trestních obvinění rozhodné: (i) posouzení příslušnosti sankce k určitému právnímu odvětví, (ii) analýza povahy porušení práva, za něž je sankce ukládána, a (iii) zhodnocení stupně přísnosti sankce. V případě vyměření spotřební daně není splněno ani jedno z těchto kritérií. Tato domnělá „sankce“ přísluší plně do oblasti daňového práva. Co se týče povahy porušení práva, z § 4 odst. 1 zákona o spotřebních daních jasně vyplývá, že plátcem spotřební daně se jedinec stane na základě objektivně daných kritérií, jakékoli jeho „zavinění“ je zde zcela nepodstatné. Konečně, co se týče uloženého plnění, tedy vyměřené daně, nelze ji vůbec pokládat za sankci, pokud je určena způsobem jako v nyní projednávaném případě, tedy dokazováním určenou částkou, která má odrážet podíl na plánované ekonomické aktivitě spočívající v prodeji cigaret. Je pochopitelné, že je stěžovatel nespokojen s tím, že mu byla doměřena spotřební daň z cigaret a zároveň mu byly cigarety rozhodnutím trestního soudu zabráněny, takže je nemohl prodat. Sankci v pravém smyslu slova však v tomto souběhu důsledků jeho trestné činnosti tvoří pouze opatření, o nichž bylo rozhodnuto trestním soudem, nikoli samotné vyměření spotřební daně, které odráželo pouze podíl z jeho plánované ekonomické aktivity.

[22] Názor, že vyměření spotřební daně představuje „trest“, je tak možno odmítnout jako nesprávný a rozporný se smyslem lidskoprávních katalogů, na něž stěžovatel poukazoval. Byl ostatně jasně odmítnut i v usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, které označilo za trestní řízení ve smyslu Engelových kritérií řízení o uložení daňového penále: „66. (...) Naopak i na platební delikty, které splňují shora předestřené požadavky vyplývající především z judikatury Evropského soudu pro lidská práva, což je právě případ penále ve smyslu právní úpravy účinné od 1. 1. 2007, je nutné základní standardy trestání vyplývající z Úmluvy a z Listiny důsledně aplikovat. Rozšířený senát však poznamenává, že tyto garance se nevztahují ani na úrok z prodlení, ani na samotnou vyměřenou či doměřenou daň, korespondují-li svým podstatným účelům.“ Pokud je tedy daň vyměřena způsobem, který koresponduje jejímu podstatnému účelu (tedy nejde-li například o součást šikany ze strany státních orgánů), není žádný důvod ji pokládat za „trest“. Stěžovatel má sice pravdu, že k tomuto závěru dospěl rozšířený senát v případě týkajícím se daně z příjmů právnických osob, šlo nicméně o výklad ustanovení daňového řádu a jemu předcházejícího zákona č. 337/1992 Sb., o správě

daní a poplatků. Nejvyšší správní soud tedy nevidí důvod, proč tyto závěry nevztáhnout i na řízení o vyměření spotřební daně. „Trestní povahu“ spotřební daně jistě nelze zakládat pouze na tom, že potenciálně může být vyměřena několika různým subjektům majícím různý vztah k předmětným výrobkům, jak upozornil stěžovatel. Nejvyšší správní soud tedy setrvává na názoru vyjádřeném jeho rozšířeným senátem, že samotné vyměření daně, a to ani daně spotřební, není trestem.

[23] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[24] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 9. srpna 2017

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu