



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **M. Z.**, zast. JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem se sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 1. 2019, č. j. 38488-10/2018-900000-317, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 4. 2021, č. j. 31 Af 8/2019 - 215,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 4. 2021, č. j. 31 Af 8/2019 - 215, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Vymezení věci

[1] Dne 5. 11. 2013 se v souvislosti s probíhajícím trestním řízením uskutečnila prohlídka nebytových prostor v budově čp. X na ul. X ve Dvoře Králové nad Labem a domovní prohlídka v bytě žalobce. Jednalo se o prostory, které užíval žalobce na základě nájemní smlouvy uzavřené s pronajímatelem (společností DUHACOLOR spol. s r.o.). Při prohlídce bylo nalezeno a následně zajištěno větší množství řezaného tabáku a tabákových výrobků (celkem 18 656 kg) ve volném daňovém oběhu. V návaznosti na to pracovníci Celního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „celní úřad“) provedli místní šetření, jehož předmětem byl odběr vzorků z nalezeného zboží. Tyto odběry prokázaly, že se jedná o tabák, který podléhá spotřební dani z tabákových výrobků podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Součinností s Policií České republiky vyšlo najevo, že žalobce coby pronajímatel měl skladový prostor dále pronajmout slovenské společnosti XINGWANG 1, s.r.o. Tento subjekt však popřel, že by uvedenou podnájemní smlouvu uzavřel, žalobce nezná a v České republice žádné aktivity nevykonává. Tato zjištění dle celního úřadu nasvědčovala tomu, že je žalobce plátcem spotřební daně, proto vydal dne 30. 9. 2015 výzvu k podání daňového tvrzení ke spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2013. V reakci na tuto výzvu žalobce uvedl, že plátcem spotřební daně není, protože předmětný tabák neskladoval, a navrhl celnímu úřadu, aby předpokládal spotřební daň ve výši 0 Kč.

[2] Celní úřad vydal dne 22. 2. 2016 platební výměr č. 2/550301/16, č. j. 11625/2016-550000-3, jímž žalobci vyměřil spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2013 ve výši 30 502 560 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, na jehož základě žalovaný konstatoval nicotnost tohoto výměru. Následně dospěl celní úřad opětovně k závěru,

že žalobci svědčí postavení plátce spotřební daně z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2013, a proto vydal dne 9. 3. 2017 platební výměr č. 2/550301/17, č. j. 18577/2017-550000-31, proti kterému se žalobce opět odvolal. Žalovaný dospěl k závěru, že v řízení o odvolání nelze pokračovat, neboť rozhodnutí o prohlášení nicotnosti bylo vydáno v rozporu se zákonem a je třeba jej zrušit. Rozhodnutí o prohlášení nicotnosti prvního platebního výměru proto zrušil v přezkumném řízení. Z toho důvodu vedle druhého platebního výměru „obživil“ i první platební výměr a vůči nim oběma byla vedena dosud neskončená odvolací řízení. Rozhodnutím ze dne 15. 6. 2018, č. j. 35508/2018-900000-317, žalovaný zastavil řízení o odvolání proti druhému platebnímu výměru, který zároveň zrušil.

[3] Následně rozhodnutím ze dne 2. 1. 2019, č. j. 38488-10/2018-900000-317, zamítl odvolání proti prvnímu platebnímu výměru. Změnil výrok platebního výměru, když doplnil, že žalobce je plátcem daně jako podílník ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, věty za středníkem, tedy jako osoba solidárně odpovídající za daň, neboť se pouze podílel na skladování ve smyslu této části ustanovení, neměl však postavení skladovatele ve smyslu části tohoto ustanovení před středníkem. Vytkl také celnímu úřadu, že deklaroval, že daň vyměřil na základě pomůcek, přestože ji fakticky správně vyměřil na základě dokazování.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeném rozsudkem zamítl z důvodů rekapitulovaných níže v části III.

## II. Obsah kasační stížnosti žalobce a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Vytýká rozsudku krajského soudu nepřezkoumatelnost, neboť krajský soud nedostatečně posoudil žalobní námitku týkající se neposuzování skutečnosti, zda je možno identifikovat osobu s těsnějším vztahem k vybraným výrobkům, než je stěžovatel, a nesprávně posoudil námitku důsledků chyb žalobou napadeného rozhodnutí. Zcela se pak opomněl vyjádřit k žalobní námitce protiústavnosti části § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

[7] Dále tvrdí, že krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, pokud jde o postavení stěžovatele jako osoby podílející se na skladování výrobků podléhajících spotřební dani z tabákových výrobků. Stěžovatel totiž prokazatelně nevěděl, že v jím pronajatých prostorách třetí osoby uskladnily výrobky podléhající spotřební dani, přičemž celní úřad měl dostatečné poznatky o osobách, které zboží skutečně skladovaly, takže mu nic nebránilo ve vyměření spotřební daně těmto osobám. Prokázání toho, že byl alespoň nepřímo srozuměn s tím, že jsou v prostorách skladovány vybrané výrobky nebo že s vybranými výrobky manipuloval, je obligatorní náležitostí konstatování jeho podílu na skladování vybraných výrobků ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Takový skutkový stav však z provedeného dokazování nevyplývá. Jeho spojení se zadrženými výrobky, jak bylo prokázáno v rámci daňového i trestního řízení, nezakládá jeho kvalifikovaný vztah k vybraným výrobkům, takže nelze dojít k závěru o jeho podílu na skladování vybraných výrobků.

[8] Krajský soud také nesprávně posoudil právní otázku důsledků nesprávného procesního postupu celního úřadu, čímž umožnil faktické vyprázdnění procesních norem upravujících stanovený postup, a porušil tak stěžovatelovo ústavně zaručené právo na projednání věci stanoveným postupem. Spotřební daň byla stěžovateli vyměřena zcela mimo řádný proces předvídaný zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

pokračování

„daňový řád“). Akceptoval-li celní úřad stěžovatelovu reakci na jeho výzvu jako materiální příznání daně v nulové výši, pak již nemohl stanovit daň z moci úřední a mohl buď vyměřit daň v nulové výši tvrzené v daňovém příznání, nebo v souladu s § 89 daňového řádu zahájit postup k odstranění pochybností. Nemohl však z takto vymezených mantinelů zcela vybočit a přistoupit k vyměření daně fakticky mimo jakýkoli řádný proces, údajně podle pomůcek, což nakonec sám žalovaný označil za nemožné, když konstatoval, že materiálně byla daň stanovena dokazováním a materiálně konal celní úřad postup k odstranění pochybností. Je neakceptovatelné, pokud bylo stěžovateli až v rozhodnutí žalovaného o odvolání sděleno, že korespondence, kterou vedl s celním úřadem, byla materiálně postupem k odstranění pochybností. V důsledku tohoto postupu stěžovatel nebyl konfrontován s konkrétními pochybnostmi celního úřadu, nebyl poučen o svých procesních právech, celní úřad neprokazoval skutečnosti zpochybňující věrohodnost stěžovatelových evidencí a jiných tvrzení, neseznámil jej s výsledkem postupu k odstranění pochybností a nevyzýval jej ke sdělení, zda navrhuje další dokazování, a tedy přechod do daňové kontroly, nebyla mu k vyjádření předložena kontrolní zjištění celního úřadu a nebyla s ním projednána zpráva o daňové kontrole. Navíc byl stěžovatel postupem celního úřadu a žalovaného zcela vyloučen z účasti na důkazním řízení. Celní úřad nevyhověl jeho žádosti, aby nechal k daňovému řízení připojit trestní spis, a nevyslechl stěžovatelem navržené svědky s odůvodněním, že jejich výpovědi by na skutkových zjištěních nic nezměnily.

[9] Krajský soud také nesprávně posoudil otázku prekluze práva na stanovení daně v projednávaném případě, zejména otázku aplikovatelnosti § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu, dle něhož lhůta pro stanovení daně neběží po dobu trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní. Vzhledem k tomu, že trestní řízení nebylo ani částečně vedeno proti stěžovateli, který se na uvedené trestné činnosti nijak nepodílel, nemůže toto trestní řízení být důvodem, proč by lhůta pro stanovení daně stěžovateli nemohla skončit.

[10] Stěžovatel proto navrhl, aby byl napadený rozsudek krajského soudu zrušen a aby bylo zrušeno také žalobou napadené rozhodnutí žalovaného.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Přiznal, že postup v řízení byl neobvykle procesně komplikovaný kvůli pochybení celního úřadu, který nesprávně formálně deklaroval stanovení daně podle pomůcek, i kvůli pochybení samotného žalovaného, jenž původně vyslovil nicotnost prvního platebního výměru. Navazujícím postupem a výsledným rozhodnutím žalovaného však byl tento deficit plně zhojen. Stěžovatel nebyl v řízení materiálně zkrácen na svých právech, ostatně ani žádný takový důsledek konkrétně netvrdí. Změna způsobu stanovení daně z pomůcek na dokazování a opačně je podle judikatury Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) možná a souladná se zákonem. Dále žalovaný připomněl, že stěžovatel je před koncem úspěšného procesu oddlužení a v insolvenčním řízení opomněl pohledávku vzniklou vydáním platebního výměru zmínit.

[12] Dále zdůrazňuje, že podstatná část námitek uvedených v doplnění kasační stížnosti ze dne 30. 6. 2021 nebyla vůbec uvedena v původním znění kasační stížnosti ze dne 24. 5. 2021, a proto jsou tyto nové námítky, týkající se neprovedení výslechu pana K., prekluze daňové povinnosti a nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, nepřípustné, neboť nebyly uplatněny ve lhůtě pro podání kasační stížnosti.

[13] Pokud by se NSS hodlal námitkou nepřezkoumatelnosti z důvodu tvrzeného nevyporádání námítky protiústavnosti části § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních zabývat z úřední povinnosti, žalovaný připomíná, že předložení návrhu na zrušení ustanovení zákona či jeho části je pouze oprávněním, nikoli povinností soudu. Soud tedy nemusí odůvodňovat, proč se rozhodl tohoto práva nevyužít, byť na něm účastník řízení trvá. Absence argumentace, proč tak neučinil, tedy nemůže založit nepřezkoumatelnost rozsudku krajského

soudu. Není povinností soudu zdůvodňovat soulad napadeného ustanovení zákona s ústavním pořádkem. Nevyhovění stěžovatelu podnětu je ostatně patrné již z toho, že krajský soud napadené ustanovení aplikoval.

[14] K věci samé žalovaný zdůraznil, že se stěžovatel na skladování vybraných výrobků svým aktivním jednáním ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních podílel, tedy vytvářel pro skladování takové podmínky, bez nichž by skladování buď nebylo možné, nebo jen s neúměrnými obtížemi. Připomněl také, že ani celní úřad neustal na tom, že by se v hledání plátce spokojil s nalezením stěžovatele jakožto osoby s nájemním titulem k prostoru s vybranými výrobky, ale pokračoval v hledání osoby s nejužším vztahem k samotným vybraným výrobkům, přičemž zajištění skladovacího prostoru stěžovatelem bylo jen jednou indicií. Žalovaný pak musel právě kvůli pozdějšímu dodatečnému doplnění skutkových zjištění korigovat názor celního úřadu na postavení stěžovatele a označil jej za osobu, která se na skladování vybraných výrobků pouze podílela. Taková změna postavení je přípustná i podle judikatury NSS (například rozsudky ze dne 6. 9. 2018, č. j. 7 Afs 273/2018 - 33, či ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017 - 30). Z české i unijní právní úpravy plyne pluralita osob společně a nerozdílně odpovědných za spotřební daň, přičemž každé z těchto osob vzniká samostatná daňová povinnost. Stěžovatel nemusí mít nejužší vztah ke skladovaným vybraným výrobkům, stačí, že se svými aktivními činnostmi na skladování vybraných výrobků podílel ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f), věty za středníkem, zákona o spotřebních daních. Pro toto postavení je irelevantní, zda měl stěžovatel úmysl vybrané výrobky skladovat, nebo jen úmysl obstarat si finanční prostředky za výpomoc s uskladňováním zboží. Nezáleží ani na důvodech, proč nebyl odsouzen v trestním řízení, neboť daňové a trestní právo tvoří oddělené vesmíry. Navíc i trestní rozsudky v dané věci konstatují, že stěžovatel zajistil pro obžalovaného P.K. sklad užívaný jako mezisklad pro řezaný tabák a tabákové výrobky.

[15] Následně zaslal žalovaný tři doplnění svého vyjádření, v nichž postupně upozorňoval na nová rozhodnutí NSS a Krajského soudu v Praze, vyjadřující se k aplikaci § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a z pohledu, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Nejprve je namístě odmítnout názor žalovaného, že přípustnými kasačními námitkami jsou pouze ty, které stěžovatel uplatnil již v původním znění kasační stížnosti, jak byla zaslána NSS dne 24. 5. 2021, a naopak nepřípustné jsou všechny námitky, které stěžovatel uplatnil teprve v doplnění kasační stížnosti ze dne 30. 6. 2021. K tomu je třeba konstatovat, že dne 24. 5. 2021 byla NSS doručena kasační stížnost v rozsahu dvou stran, jež obsahovala důvody vymezené sice velmi stručně (v rozsahu jedenácti řádek), ale přesto projednatelným způsobem. Nejvyšší správní soud proto stěžovatele nevyzýval postupem podle § 106 odst. 3 s. ř. s. k doplnění kasační stížnosti o důvody, neboť v ní důvody nechyběly. V takové situaci ale není stěžovatel omezen koncentrací důvodů kasační stížnosti. Opačný výklad jasně zkritizoval Ústavní soud v nález ze dne 31. 1. 2006, sp. zn. I. ÚS 390/05: „*Na rozdíl od řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, kdy ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s. výslovně uvádí, že rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body lze jen ve lhůtě pro podání žaloby, v řízení o kasační stížnosti soudní řád správní takovou koncentraci řízení nezakotvuje. O rozšíření kasační stížnosti na výroky dosud nenapadené a rozšíření důvodů kasační stížnosti se hovoří pouze v ustanovení § 106 odst. 3 s. ř. s., a to v souvislosti s výzvou soudu k doplnění náležitostí kasační stížnosti v jednoměsíční lhůtě. Tato jednoměsíční lhůta má zákonem*

pokračování

*jednoznačně stanovený počátek, a to okamžikem doručení usnesení, kterým byl stěžovatel vyzván k doplnění podání. Pokud taková výzva nebyla vůči stěžovateli soudem učiněna, nelze na danou věc ustanovení § 106 odst. 3 věta druhá, podle kterého může stěžovatel rozšířit kasační stížnosti na výroky dosud nenapadené a rozšířit její důvody jen v této lhůtě, aplikovat.“* Vzhledem k tomu, že v nynějším případě nebyl důvod vyzývat stěžovatele k doplnění kasační stížnosti postupem podle § 106 odst. 3 s. ř. s., nedopadala na něj koncentrace řízení, takže i námitky obsažené až v doplnění kasační stížnosti ze dne 30. 6. 2021 byly uplatněny včas.

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zaměřil na kasační námitku, že krajský soud nedostatečně posoudil žalobní námitku týkající se neposuzování skutečnosti, zda je možno identifikovat osobu s těsnějším vztahem k vybraným výrobkům, než je stěžovatel; nesprávně posoudil námitku důsledků pochybení žalobou napadeného rozhodnutí; a zcela se opomněl vyjádřit k žalobní námitce protiústavnosti části § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

[19] Úplné opomenutí žalobní námitky vede k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a je důvodem pro jeho zrušení (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, podle nějž opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů). Podobně podle rozsudku NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, platí, že *„není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Nestačí, pokud soud při vypořádávání se s touto argumentací účastníka pouze konstatuje, že je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech, resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá.“*

[20] Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovateli nelze přisvědčit, pokud je jedna z jeho tří výtek týkajících se tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku založena na *„nesprávném posouzení důsledků pochybení žalobou napadeného rozhodnutí spočívající zejména v oblasti hodnocení“*. Pokud stěžovatel krajskému soudu vytýká „nesprávné posouzení“, jde o vyjádření nesouhlasu s výsledkem posouzení, nikoli o nedostatečnost tohoto posouzení. Ohledně druhých dvou výtek týkajících se tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku však NSS konstatuje, že otázkou, zda je možno identifikovat osobu s těsnějším vztahem k vybraným výrobkům než stěžovatel, se krajský soud zabýval nanejvýš stručně, na samé hranici přezkoumatelnosti. Námitku tvrzené protiústavnosti části § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních pak nevyřadil vůbec.

[21] Jde mimo jiné o důsledek samotné struktury rozsudku krajského soudu. Ten má sice celkem 23 stran, z nich však 8 stran (body 2. až 24. rozsudku) tvoří rekapitulace žaloby, 5 stran (body 25. až 45.) rekapitulace vyjádření žalovaného, 3 strany (body 46. až 56.) replika žalobce a vyjádření žalovaného k replice, půl strany (body 57. až 60.) shrnutí obsahu ústního jednání a 4 strany (body 62. až 71.) rekapitulace daňového řízení. Vlastní hodnocení žaloby tak tvoří skutečně pouze dvě strany rozsudku (body 72. až 83.), jak tvrdil stěžovatel, jemuž musí NSS přisvědčit, že v tomto omezeném rozsahu se krajskému soudu nepodařilo přezkoumatelně zareagovat na všechny žalobní námitky.

[22] Žaloba obsahovala celkem sedm jasně vymezených žalobních námitek. Na námitku, že (i) došlo k nezákonnému vyměření spotřební daně mimo řádné daňové řízení, zareagoval krajský soud v bodě 79. rozsudku tak, že postup žalovaného, který se snažil v odvolacím řízení jasným deklarováním, že daň je stanovena dokazováním, nikoli na základě pomůcek, napravit nedostatky

způsobené postupem celního úřadu, není dostatečně přehledný, nicméně konečnému výsledku nelze upřít zákonnost. Na námitky, že (ii) byl stěžovatel vyloučen z účasti na důkazním řízení a že (iii) byl neúplně zjištěn skutkový stav, zareagoval krajský soud v bodě 78. tak, že celnímu úřadu ani žalovanému nelze vytýkat, že neprovedli výslech svědka P. K. v daňovém řízení, neboť závěry daňových orgánů byly dostatečně důkazně podloženy a výslech navrhovaného svědka by již nemohl do tohoto řízení vnést jiný pohled. Vysvětlil zde také, že pro odlišnosti daňového a trestního řízení nebylo nutno přebírat další skutková zjištění z trestního řízení a že průběh důkazního řízení, který odpovídal požadavkům daňového řádu, nelze zpochybnit pouze z důvodu, že správce daně určitou část daňového řízení výslovně neoznačil jako postup k odstranění pochybností. Na námitku, že (iv) došlo k nesprávné právní kvalifikaci věci, zareagoval krajský soud v bodech 76. a 77. tak, že stěžovatele lze označit za osobu, která se na skladování tabákových výrobků podílela ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, neboť pronajal a pomáhal obhospodařovat sklad ve Dvoře Králové nad Labem, v němž byly tabákové výrobky zjištěny. Sám ve výpovědích uvedl, že se zbožím manipuloval, podílel se na vyskladňování nákladního auta, následně sklad zpřístupňoval a za podíl na nakládky a vykládky zboží inkasoval odměnu. Není přitom rozhodné, zda je vyměřovací řízení ke spotřební dani vedeno i s jinými plátcí daně. V reakci na námitku, že (v) právo stanovit daň je již prekludováno, krajský soud v bodě 80. připomněl, že se běh prekluzivní lhůty stavěl na základě § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu, dle něhož lhůta pro stanovení daně neběží po dobu trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní. K datu 30. 5. 2014, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty, bylo zahájeno trestní stíhání osob pro trestný čin související se spotřební daní z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2013. Orgány činné v trestním řízení se v tomto řízení zabývaly i tabákovými výrobky zajištěnými v prostorách skladu ve Dvoře Králové nad Labem. Jednalo se o trestní stíhání pro daňový trestný čin související s daní, která byla předmětem nynějšího daňového řízení, v němž bylo vyměřovací řízení ukončeno napadeným rozhodnutím žalovaného počátkem roku 2019, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty, neboť trestní řízení k tomuto datu ještě nebylo ukončeno. Na námitku, že (vi) nebylo zohledněno povolení oddlužení stěžovatele na základě insolvenčního řízení zahájeného dne 31. 8. 2016, zareagoval krajský soud v bodě 81. tak, že v období od 10. 6. 2016 do 9. 3. 2017, tedy v období od prohlášení nicotnosti prvního platebního výměru do vydání druhého platebního výměru, neexistovalo žádné nepravomocné rozhodnutí správce daně ve věci vyměření daně. Žádné nepravomocné rozhodnutí ve věci vyměření této spotřební daně tedy neexistovalo k datům, kdy v insolvenčním řízení probíhalo přezkumné jednání (dne 6. 12. 2016) a zvláštní přezkumné jednání (dne 21. 2. 2017), takže § 243 odst. 2 daňového řádu nebylo možno aplikovat.

[23] Lze konstatovat, že na všechny právě vyjmenované žalobní body krajský soud zareagoval, byť velmi stručně, až na samé hranici přezkoumatelnosti a s jedinou výjimkou v bodě 79. bez odkazu na bohatou judikaturu k úpravě spotřebních daní a k aplikaci § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních (z této judikatury NSS poukazuje zejména na své rozsudky ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85, č. 2533/2012 Sb. NSS; ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 - 80, ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 - 71; či ze dne 5. 4. 2018, č. j. 7 Afs 18/2018 - 27).

[24] Zcela nevypořádána však zůstala žalobní námitka obsažená v části VII. žaloby (její body 62 až 66), kde stěžovatel namítal, že část ustanovení § 4 odst. 1 písm. f), za středníkem, zákona o spotřebních daních je protiústavní, neboť odporuje čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Podle stěžovatelem kritizovaného ustanovení platí: *Plátcem 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.*

pokračování

[25] Stěžovatel napadl konkrétně nyní zvýrazněnou část za středníkem, upravující solidární odpovědnost osoby, která se toliko podílí na skladování vybraných výrobků. Této normě vytkl, že okruh osob společně a nerozdílně odpovídajících za daň je vymezen zcela neurčitým způsobem, takže potenciální solidární dlužníci nemohou předvídat důsledky svého jednání, což narušuje jejich právní jistotu. Navíc taková úprava neobstojí v testu proporcionality, který na ni stěžovatel v dalších třech bodech žaloby aplikoval.

[26] Šlo tedy o námitku protiústavnosti ustanovení, které bylo klíčové pro posouzení stěžovatelova případu, námitka byla srozumitelně odůvodněná a pro větší přehlednost byla stránka, jež jí byla v žalobě věnována, oddělena do samostatné části VII. Krajský soud tuto námitku sám uvedl v rekapitulaci žaloby, konkrétně v bodech 18. a 19. svého rozsudku, ale nijak na ni nezareagoval a nevypořádal se s ní. Za jakési „implicitní vypořádání“ nelze podle názoru NSS pokládat to, že uvedené ustanovení bez dalšího ocitoval v bodě 73. a na oněch dvou stránkách, jež lze pokládat za skutečné odůvodnění výroku napadeného rozsudku, s ním pracoval.

[27] Takové vypořádání totiž neobstojí pohledem judikatury NSS. Ten v rozsudku ze dne 5. 12. 2019, č. j. 6 Ads 178/2019 - 28, č. 3964/2020 Sb. NSS, akceptoval, že pokud je námitka protiústavnosti uplatněna v řízení před správními soudy, nemůže si jí žalobce, respektive stěžovatel, „vynutit“ předložení věci Ústavnímu soudu postupem podle čl. 95 odst. 2 Ústavy, neboť tento postup je v diskreci správního soudu; jde nicméně o platnou samostatnou námitku, jež by v případě řízení o kasační stížnosti byla podřazena pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[28] V rozsudku ze dne 11. 6. 2013, č. j. 8 Afs 31/2012 - 53, pak NSS akceptoval, že krajský soud se může s námitkou protiústavnosti napadeného ustanovení vypořádat relativně stručně, pokud je takové vypořádání žalobní námitky stále přezkoumatelné. V tomto rozsudku NSS nepřisvědčil stěžovateli, že krajský soud zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností, neboť údajně neposoudil námitku protiústavnosti § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů: *„Odpověď městského soudu na tyto námitky byla stručná, ale z hlediska přezkoumatelnosti ještě obstála. Městský soud vysvětlil, proč nepovažoval příslušnou právní úpravu za rozpornou se zásadou proporcionality a zákazem zneužití práv. Podle městského soudu zákonodárce jednal v rámci svých pravomocí, pokud v § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů nepřiznal určitým daňovým subjektům možnost zahrnout hodnotu zásob a pohledávek do základu daně postupně v průběhu 9 zdaňovacích období, jako je tomu v případě § 23 odst. 14 téhož zákona. Městský soud se proto necítil oprávněn přiznat stěžovateli určitou výhodu pouze na základě výkladu, pokud právní úprava jednoznačně tuto výhodu nepředvíдалa. Zdůraznil také, že uplatnění výdajů v procentní výši je svobodnou volbou daňových subjektů. Nejvyšší správní soud uzavřel, že městský soud správně neuznal námitku protiústavnosti příslušné právní úpravy (viz dále), třebaže jeho posouzení této otázky mohlo být podrobnější.“*

[29] Jak NSS konstatoval výše, v nynějším případě krajský soud na srozumitelně formulovanou a odůvodněnou žalobní námitku protiústavnosti části ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, která byla navíc v textu žaloby jasně oddělená od ostatních námitek, nezareagoval nijak. Jeho rozsudek je proto stížen nepřezkoumatelností. Pokud zakládá tvrzená protiústavnost zákona žalobní bod, má se s ním krajský přezkoumatelně vypořádat. Skutečnost, že předložení návrhu na zrušení ustanovení zákona či jeho části Ústavnímu soudu si nemůže účastník vynutit, nýbrž záleží na úvaze rozhodujícího soudu, na tom nic nemění, ostatně na úvaze soudu obdobně záleží i vypořádání ostatních žalobních bodů.

[30] Napadený rozsudek krajského soudu je tedy nepřezkoumatelný. Tato vada zároveň NSS znemožňuje, aby věcně posoudil ostatní námitky obsažené v kasační stížnosti, neboť jejich posouzení závisí na tom, zda lze ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, jež bylo pro posouzení věci klíčové, pokládat pohledem stěžovatelova

případu (což je relevantní zejména pro využití možnosti ústavně konformního výkladu při aplikaci na daný případ) za souladné s ústavním pořádkem. Pokud by se k této otázce vyjádřil nyní rovnou NSS, fakticky by nahradil chybějící část odůvodnění rozsudku krajského soudu, a rozhodl tak jako soud první instance.

[31] Bude tedy na krajském soudu, aby se přezkoumatelně vypořádal s žalobní námitkou tvrzené protiústavnosti části ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu z výše uvedených důvodů v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dle § 110 odst. 4 s. ř. s. je krajský soud vázán právním názorem uvedeným v tomto rozsudku.

[33] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí, jak je stanoveno v § 110 odst. 3 s. ř. s.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 1. září 2022

JUDr. Pavel Molek  
předseda senátu