



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé v právní věci

žalobce **XX**
bytem XX

zastoupen **Mgr. Markem Nemethem, advokátem**
se sídlem Opletalova 1015/55, Praha 1

proti **Generální ředitelství cel**
žalovanému se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2016, č. j. 25037-2/2016-900000-304.5,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje XX

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 10. 2016, č. j. 25037-2/2016-900000-304.5 (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 18. 3. 2016, č. j. 48233/2016-510000-32.1 (dále jen „**správce daně**“ a „**prvostupňové rozhodnutí**“).
2. Žalobce je přesvědčen, že napadeným rozhodnutím i prvostupňovým rozhodnutím bylo zasaženo do jeho subjektivních práv. Žalovaný žalobní námitky odmítá jako nedůvodné a navrhuje žalobu zamítnout.
3. Prvostupňovým rozhodnutím bylo rozhodnuto o povinnosti žalobce zaplatit pokutu za opožděné tvrzení spotřební daně dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „**ZSD**“), neboť během prohlídky provedené policejním orgánem dne 5. 11. 2013 v prostorách pronajatých žalobcem byly nalezeny čtyři kartonové krabice tabákových výrobků o celkové váze přibližně 450 kg, jež byly později správcem daně klasifikovány jako tabák ke kouření, který podléhá spotřební dani.
4. Na základě toho byl žalobce vyzván k dodatečnému tvrzení spotřební daně, což neučinil, a následně mu byla prvostupňovým orgánem doměřena spotřební daň a dále i pokuta za opožděné tvrzení daně.

II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

5. Žalobce namítá řadu pochybení daňových orgánů, zejména procesního charakteru, a navrhuje, aby napadené rozhodnutí bylo zrušeno a vráceno žalovanému k dalšímu řízení.
6. Žalobce prvně namítá, že nebyl osobně přítomen prohlídce jiných prostor a pozemků, při kterých byly nalezeny tabákové výrobky, a dále namítá, že mu nebyly předány vzorky odebrané z nalezených tabákových výrobků, resp. mu byly předány až v odvolacím řízení, tedy po dvou letech od jejich odebrání. Z tohoto dovozuje nezákonnost a protiústavnost postupu orgánů obou stupňů.
7. Žalovaný a prvostupňový orgán dále porušili podle názoru žalobce pracovní postup při odběru vzorků, což má být vada, která zpochybňuje objektivitu kontrolních zjištění žalovaného. K porušení pracovního postupu při odběru vzorků dle této námitky mělo dojít tím, že celní orgán odebral vzorky zjištěného tabáku, z nichž některé nedosahovaly hmotnosti 2 kg, přičemž podle žalobcem citovaných vnitřních předpisů celní správy vyplývá, že minimální množství odebraného materiálu musí být 2000 g.
8. Další žalobní námitka žalobce vytýká prvostupňovému orgánu, že nutil žalobce k sebeobviňování, když ho vyzval k podání daňového přiznání ke spotřební dani v souvislosti s předmětnými tabákovými produkty. Žalobce namítá, že podáním daňového přiznání by v rámci souběžně probíhajícího trestního řízení *de facto* přiznal svoji vinu, což odmítá.

9. Čtvrtá žalobní námitka směřuje proti skutečnosti, že laboratorní zkoumání a testování zajištěného tabáku provedla Celně technická laboratoř (dále jen „CTL“), která je součástí struktury Celní správy ČR. Tato skutečnost má zakládat její podjatost ve věci.
10. V návaznosti na vyjádřené pochybnosti o nestrannosti CTL a závěrů laboratorních testů žalobce předložil dokument nazvaný „odborné vyjádření“ zpracovaný „znalcem v oboru“, Petrem Hakem. V žalobě je toto odborné vyjádření obsáhle citováno a jsou namítány konkrétní rozpory se závěry CTL. Z těchto pochybení má vyplývat, že byl zpochybněn skutkový stav, na jehož základě byla vyměřena spotřební daň.
11. Žalobce taktéž poukazuje na nedostatečně zjištěný skutkový stav, který má původ ve změně hmotnosti zabaveného tabáku. Žalovaný dle žalobce měl odhadem snížit hmotnost o cca 60 kg (4 x 15 kg kartonových krabic). To, že tuto váhu kartonu žalovaný uvedl, ještě dle žalobce neznamena, že tolik skutečně vážil. Žalovaný se taktéž dle žalobce nevypořádal s jeho námitkami.
12. Žalobce namítá, že výzva č. j. 98668/2014-510000-32.1, kterou bylo zahájeno předmětné daňové řízení, byla nedostatečná, neboť obsahovala nedostatečné odůvodnění dle § 101 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „**daňový řád**“). Dle žalobce nebylo ve výzvě uvedeno, o jaký výrobek či druh výrobku se jedná, dále chybí vymezení podkladů, na jejichž základě správce daně došel k závěru, že žalobce je plátcem spotřební daně ve smyslu § 4 ZSD. Nedostatečným odůvodněním se měly daňové orgány dopustit porušení základních zásad daňového řízení – konkrétně § 5 odst. 3, § 6 odst. 2, § 6 odst. 4 a 7 odst. 2 daňového řádu.
13. Dále žalobce namítá nezákonnost stanovení daně podle pomůcek. Podle názoru žalobce nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek dle § 98 daňového řádu, když v napadeném rozhodnutí byly uvedeny informace o hmotnosti nalezených krabic s tabákem i o rozboru vzorků. Dále dle názoru žalobce nebyla splněna podmínka § 145 odst. 1 daňového řádu, dle které lze vyměřit daň podle pomůcek pouze v případě, nevyhoví-li daňový subjekt výzvě dle tohoto ustanovení. V daném případě měl žalobce výzvě vyhovět tím, že celnímu úřadu doručil písemnost, kterou sdělil, že je výzvou nucen k sebeobviňování a daňové tvrzení tudíž nepodává.
14. Žalobce pak konečně namítá porušení povinnosti správce daně seznámit daňový subjekt s obsahem pomůcek, pomocí nichž bude daňová povinnost vyměřena, ještě před vydáním platebního výměru.
15. Žalovaný na podanou žalobu reagoval vyjádřením ze dne 17. 1. 2017, v němž navrhuje žalobu zamítnout a především zdůrazňuje, že žalobou napadené rozhodnutí se týká pokuty za opožděné tvrzení daně, zatímco předmětná žaloba z větší části napadá provedení příslušného daňového řízení, způsob stanovení daně apod. Podle názoru žalovaného je pro předepsání ze zákona vzniklé pokuty za opožděné tvrzení daně nutné splnění těchto podmínek: existence povinnosti podání daňového přiznání, nepodání daňového přiznání v zákonné lhůtě a zjištění základu pro stanovení výše pokuty. Dle žalovaného všechny podmínky v tomto případě existovaly.
16. K jednotlivým námitkám pak uvedl žalovaný následující.

17. K neúčasti žalobce na prohlídce prostor, v nichž byly nalezeny tabákové výrobky, žalovaný sděluje, že z protokolu Policie ČR vyplývá, že žalobce účast odmítnul, ač mu byla nabízena. Z toho vyplývá, že nemohl být zkrácen na svých právech. K nepředání vzorků pak uvádí, že žalobce měl po celou dobu řízení, které předcházelo napadenému rozhodnutí, možnost kontrolní vzorky předmětného tabáku převzít. Žalobce však až v průběhu odvolacího řízení začal namítat, že kontrolní vzorky nedostal, a jakmile mu je celní úřad v reakci na tuto námitku chtěl předat, žalobce i tehdy jejich převzetí odmítl.
18. K porušení pracovního postupu při odběru vzorků žalovaný uvádí, že z žalobcem citovaných vnitřních předpisů celní správy vyplývá, že je-li množství odebraného materiálu menší než 2 kg, je vhodný (nikoli povinný) souhlas příslušné laboratoře. Vhodnost souhlasu příslušné laboratoře reflektuje skutečnost, že množství 2 kg materiálu spolehlivě postačí k provedení veškerých analýz, které by po laboratoři mohly být požadovány. Souhlas s odběrem menšího množství je tak vhodný, aby se - s ohledem na celním orgánem požadované analýzy - předešlo komplikacím v případě, že by určité menší množství materiálu na provedení požadovaných analýz nestačilo. Samotný fakt, že v daném případě bylo odebráno menší množství vzorku bez předchozího souhlasu příslušné laboratoře, nezakládá žádnou vadu v postupu celních orgánů.
19. Ohledně námitky nucení žalobce k sebeobvinění žalovaný sděluje, že nelze rozhodnutí vydané v daňové věci přenášet do trestního řízení a vyvozovat z něj důsledky pro toto řízení, neboť v daňovém řízení (na rozdíl od řízení trestního) není vůbec relevantní (a tudíž řešena) otázka nebezpečnosti vytýkaného jednání pro společnost, otázka zavinění a jeho formy, atd. Celní úřad tak v daném případě, po zjištění okolností svědčících vzniku daňové povinnosti, nemohl jednat jinak, než že výzvou k podání daňového tvrzení zahájil daňové řízení a následně příslušnou daň vyměřil. Předmětné daňové řízení bylo zahájeno na základě podnětu policejního orgánu a skutečností, které byly podkladem pro zahájení trestního řízení. K sebeobvinění tudíž nemůže dojít v situaci, kdy veškeré skutečnosti vedoucí k zahájení daňového řízení, tj. skladování tabáku i označení osoby, která toto skladování prováděla orgánům činným v trestním řízení známy.
20. Co se týče podjatosti CTL žalovaný uvádí, že CTL, jak je již ostatně judikováno správními soudy, je v rámci celní správy dostatečně odborně erudované a organizačně nezávislé pracoviště, aby výsledky jím provedených analýz mohly být vnímány jako spolehlivé. Nado žalovaný zdůrazňuje, že předmětem žaloby je daňové řízení, v rámci kterého břemeno tvrzení i povinnost toto své tvrzení doložit stíhá právě žalobce.
21. K nedostatkům zjištěného skutkového stavu stran (ne)zohlednění váhy kartonu, v němž byl nalezený tabák uložen, žalovaný uvádí, že se s uvedenou námitkou žalobce vypořádal v odvolacím řízení týkajícím se příslušného platebního výměru na spotřební daň tím, že znovu vyhodnotil pomůcky, které byly podkladem ke stanovení předmětné spotřební daně, a změnil platební výměr způsobem popsáním v napadeném rozhodnutí o odvolání, č. j. 6064-2/2016-900000204.5. Odůvodnění tohoto rozhodnutí rovněž obsahuje důvody, proč žalovaný vyhodnotil část použitých pomůcek jinak, než prvostupňový orgán.
22. Ohledně nesprávně odůvodněné výzvy, kterou bylo zahájeno předmětné daňové řízení, žalovaný sděluje, že podle § 102 odst. 3 daňového řádu správce daně v odůvodnění uvede důvody výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami

uplatněnými příjemcem rozhodnutí. V případě zmíněné výzvy, kterou bylo zahájeno daňové řízení, celní úřad v odůvodnění uvedl důvody, které jej vedly k zahájení daňového řízení s žalobcem, tj. popis skutečností zjištěných v rámci úkonů policejních orgánů, konkrétně zjištěného skladování tabáku žalobcem, které zakládá vznik daňové povinnosti. Žádné návrhy či námitky, se kterými by bylo nutné se v odůvodnění výzvy vypořádat, vzneseny nebyly. Namítá-li žalobce, že výzva neobsahovala dostatek informací k podání daňového tvrzení, žalovaný odkazuje na povinnost tvrzení žalobce v daňovém řízení, jakož i na nepřipustnost přenášet důkazní břemeno na správce daně. Předmětná výzva obsahovala popis zjištěných skutečností, které zakládají vznik konkrétní daňové povinnosti. Na žalobci pak bylo, aby daňovým tvrzením prokázal správnou výši vzniklé daňové povinnosti, případně řádně prokázal, že daňová povinnost v daném případě nevznikla. Není povinností správce daně uvádět ve výzvě k podání daňového tvrzení kompletní informace a důkazy potřebné k podání daňového tvrzení, tj. provést veškeré dokazování ještě před zahájením daňového řízení, jak se snad žalobce domnívá.

23. Ve vztahu k námitkám ohledně stanovení daně pomocí pomůcek žalovaný tvrdí, že odmítnutí podání daňového tvrzení z důvodu probíhajícího trestního řízení nelze považovat za vyhovění výzvě dle 145 odst. 1 daňového řádu. K námitce nesplnění obecné podmínky dle § 98 daňového řádu pak žalovaný uvádí, že skutečnost, že lze daň stanovit dokazováním i bez součinnosti s daňovým subjektem, musí být zřejmá a nelze se jí dovolávat poukazováním na hypotetické možnosti, kterými by k získání spolehlivých důkazů správce daně mohl dojít. Že lze stanovit daň dokazováním i bez součinnosti s daňovým subjektem, by bylo zřejmé v situaci, kdy by správce daně měl všechny rozhodné skutečnosti spolehlivě zdokumentované, příp. měl v držení předmět daně apod. V daném případě však všechny tyto skutečnosti byly správci daně sděleny prostřednictvím podnětu policejního orgánu k zahájení daňového řízení (zde je nutno zdůraznit, že i orgán celní správy v postavení policejního orgánu je věcně nepřislušným ke správě daní, a tedy jiným orgánem než celní úřad coby správce daně).
24. Konečně pak k (ne)seznámení žalobce s obsahem pomůcek žalovaný sděluje, že správce daně nebyl povinen seznámit daňový subjekt s obsahem pomůcek ještě před vydáním platebního výměru, neboť taková povinnost nevyplývá z žádného právního předpisu. Odvolává-li se žalobce v této souvislosti na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, č. j. 30Ca 67/2007-23, nepovažuje ho žalovaný za případný, neboť v daném případě se jednalo o vydání platebního výměru po provedené daňové kontrole.

III. Posouzení věci soudem

25. Žaloba byla městskému soudu doručena 16. 2. 2016, a byla tedy podána v zákonem stanovené lhůtě 2 měsíců od doručení napadeného rozhodnutí žalobci. Městský soud napadené rozhodnutí v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s., přezkoumal v rozsahu žalobních bodů, přičemž podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu.
26. Žaloba není důvodná.

27. Městský soud předesílá, že skutkově související případ s velmi obdobnou argumentací byl řešen zdejším soudem pod sp. zn. 6 Af 34/2016. V předmětném řízení se žalobce bránil proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2016, č. j. 6064-2/2016-900000-304.5, kterým bylo změněno rozhodnutí prvostupňového orgánu ze dne 24. 7. 2015, č. j. 111072/2015-510000-32.1, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň za zabavené tabákové výrobky. V dané věci žalobce použil často shodné námitky jako v nyní řešeném případě, které městský soud vypořádal v rámci rozsudku ze dne 25. 4. 2019, č. j. 6 Af 34/2016-89. S ohledem na značnou podobnost obou případů nevidí městský soud v projednávaném případě důvod odchylovat se od právního názoru prezentovaného dříve.
28. Dle § 145 odst. 1 daňového řádu: *„Nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.“*
29. Dle § 98 odst. 1 daňového řádu: *„Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.“*
30. Dle § 98 odst. 2 daňového řádu: *„Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.“*
31. Dle § 98 odst. 3 daňového řádu: *„Pomůckami jsou zejména (a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, (b) podaná vysvětlení, (c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, (d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.“*
32. K první žalobní námitce, týkající se provedení prohlídky jiných prostor a pozemků, soud uvádí, že žalobce sám při zahájení této prohlídky uvedl do příslušného protokolu, že se jí nebude účastnit a dobrovolně vydal klíče od objektu. K žádnému porušení procesního práva žalobce tak nedošlo, neboť žalobci byla dána možnost se prohlídky zúčastnit a on tohoto práva nevyužil. Jednalo se tak o důsledek jeho rozhodnutí, který nemůže být kladen k tíži daňového orgánu.
33. Žalobce pak dále velmi obecně konstatuje, že došlo při odběru vzorků k porušení interního předpisu žalovaného MP-05-02, a to v tom směru, že pokud nebyl prohlídce přítomen, nebyl poučen o svých právech a nemohl vznést své námitky proti postupu správních orgánů. Toto hodnocení souvisí již se shora uvedeným vypořádáním předchozí části žalobního bodu – pokud žalobce výslovně uvedl, že se prohlídky nezúčastní, nemůže svou nepřítomnost následně klást k tíži pro provádění této prohlídky. V případě přítomnosti žalobce při provádění této prohlídky se jedná o jeho právo, které nevyužil. Nelze tak vyjít z obecného právního závěru, kterého se žalobce v žalobě dovolává (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007-251), že by žalovaný porušil svůj interní pokyn, neboť nic takového se nestalo. Pokud žalobce uváděl, že se žalovaný touto námitkou nezabýval, pak soud nic takového nezjistil. Žalovaný podstatné skutečnosti

v odůvodnění svého rozhodnutí pro vznik daně a její výši uvedl, přičemž přílehavě v odůvodnění napadeného rozhodnutí poukázal na to, že v případě odvolacího přezkumu rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek není odvolací orgán vázán důvody odvolání, ale přezkoumává zákonné použití a přiměřenost použitých pomůcek (§ 114 odst. 4 daňového řádu). Žalovaný tak neměl za povinnost vypořádat veškeré námitky žalobce, a výslovné neuvedení této dílčí odvolací námitky tak není nezákonným postupem, když žalovaný obecně použití a přiměřenost použitých pomůcek posoudil.

34. Taktéž není důvodná námitka týkající se nemožnosti převzetí zabavených vzorků. Žalobce o vydání požádal až v rámci odvolacího řízení, přičemž když mu měly být vzorky vydány, odmítl. Z takového jednání žalobce nelze dovodit porušení jeho veřejných subjektivních práv.
35. Žalobce dále namítá, že při odběru vzorků byl porušen vnitřní pokyn celní správy (pokyn označovaný MP-05-02), přičemž toto porušení spatřuje v odběru vzorku menšího než 2 000 g, což je dle něj v rozporu s předmětným předpisem. Městský soud uvádí, že z tohoto pokynu nikde nevyplývá, že by odběr menšího vzorku byl nedostatečný a že by sám o sobě mohl vést k tomu, že by případný vzorek byl znehodnocen pro další zkoumání – tento pokyn sám uvádí, že se odebírají tři vzorky (což bylo dodrženo, jak plyne z příslušných protokolů, kde je uvedeno, že byly odebrány vzorky 3 x 2 kg). Pokud následně v protokolech CTL je uvedena jiná hmotnost zkoumaného vzorku, pak je nutné uvést, že možnost odběru menšího vzorku není tímto vnitřním pokynem nijak vyloučena, a závisí na možném souhlasu příslušné laboratoře. Pokud však byl dodán vzorek menší a laboratoř zkoumání provede (tedy nesdělila svůj nesouhlas s tímto postupem), neznamená samotná skutečnost, že byl dodán vzorek menší, bez dalšího rozpor s vnitřním pokynem. Soud uvádí, že CTL převzaté vzorky identifikovala dalšími znaky, které tyto vzorky podle názoru soudu konkrétně vymezují, takže bylo patrné, o jaké vzorky se jedná a ty potom dále zkoumala. Z těchto vzorků bylo možné učinit příslušné zjištění o povaze a charakteru zkoumaného zboží. Soud tak v samotném nesouladu hmotnosti vzorků z protokolu o odběru vzorku a protokolu CTL, při identifikaci těchto vzorků dalšími skutečnostmi shora uvedenými, nespatřuje natolik výrazné pochybení, které by mohlo vést k nezákonnosti příslušného zjištění, jímž je posouzení vzorku ze strany CTL.
36. V dalším žalobním bodě žalobce namítá porušení zásady sebeobviňování, v čemž spatřuje porušení příslušných ustanovení Listiny základních práv a svobod. Soud s takovým žalobním bodem nesouhlasí – pro porušení této zásady by musela být dodržena nutnost obvinění v trestněprávním slova smyslu pro žalobce. Nic takového se ale v řešeném případě nestalo. Žalobce byl ve smyslu správy daní vyzván správcem daně, aby uvedl relevantní tvrzení k předmětu, který byl nalezen při prohlídce jiných prostor a který podléhá příslušné spotřební dani. Výsledkem tohoto procesu pak není trestněprávní obvinění žalobce, ale vyměření spotřební daně. Povaha obou řízení je tak naprosto jiná, když účelem daňového řízení je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (viz § 1 odst. 2 daňového řádu), nikoliv trestní odsouzení či jakékoliv jiné úkony trestního řízení. Poukaz na tuto zásadu proto nemůže mít v daném případě žádnou relevanci, a nelze tak vycházet z ustanovení a judikatury, která tento zákaz v trestněprávním smyslu rozvíjí.

37. V další části žaloby žalobce namítá nezákonnost jednání při odběru vzorků a odborném posouzení, přičemž důvod pro svou námitku spatřuje ve skutečnosti, že po podání obžaloby byla trestní věc vrácena státnímu zástupci k došetření mj. s názorem, že „*správce daně má v trestním řízení postavení účastníka řízení, který zároveň de facto je přibrán jako poškozený, v čemž lze spatřovat důvod pro podjatost*“. Při obecném hodnocení tohoto žalobního bodu je nutné znovu konstatovat, že daň byla žalobci vyměřena podle pomůcek, což odráží jeho procesní aktivitu v daňovém řízení. Pokud žalobce se správcem daně nespolečně pracoval, a ten proto vyměřil daň podle pomůcek, které měl k dispozici, nemůže žalobce následně v soudním řízení použití těchto pomůcek zpochybňovat, neboť by se tím naprosto změnila skutková situace oproti té, která byla ve správním řízení. Z obsahu správního spisu není patrné, že by žalobce po vydání příslušné výzvy nějak doposud shromážděné podklady konkrétně zpochybňoval, a proto nemůže tuto skutečnost přenášet až do řízení odvolacího či soudního. V tomto případě byla daň vyměřena podle pomůcek, pro což byly splněny zákonné podmínky (viz níže), a zpochybňování těchto pomůcek až v této fázi řízení tak nemůže být důvodné. Nicméně podle názoru soudu ani skutečnosti, které žalobce uplatnil až v řízení před odvolacím orgánem a soudem nejsou důvodné.
38. K postavení CTL v rámci celní správy soud vychází z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2007, č. j. 1 Afs 42/2007 – 53. Samotná skutečnost, že tato laboratoř je součástí struktury celní správy, ještě není a nemůže být důvodem k odmítnutí jejích posudků, k tomu musí přistoupit případně ještě další okolnost (např. znalecký posudek apod.). Ve vztahu k tomuto žalobnímu bodu tak soud v jeho obecné rovině uvádí, že jej s ohledem na tento závěr nehodnotí jako důvodný.
39. Ohledně předloženého odborného vyjádření městský soud konstatuje, že pochybnosti o výsledku zkoušek z CTL nijak hodnověrně nekonstatuje, neboť se zaměřuje na posouzení postupu podle metodického pokynu žalovaného a uvádí závěr, že není vyloučeno, že by se mělo jednat o tabákový odpad. Takové stanovisko je však pro posouzení daňového zatížení příslušného produktu nedostatečné, neboť podstatné je posouzení, zda se jedná o tabák způsobilý ke kouření, což toto stanovisko nijak konkrétně nerozporuje a neuvádí žádnou opONENTURU, proč by tuto definici zboží nemělo splňovat. Při hodnocení této situace soud vycházel mj. i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 5 Afs 26/2015-103, kdy závěr CTL tomuto právnímu názoru vyhovuje – jednalo se o tabák, který lze kouřit. Tím je podle názoru soudu dostatečně odůvodněn závěr, že se jedná o produkt, který podléhá příslušné dani, neboť jde o tabákový výrobek podle § 101 ZSD.
40. Pokud žalobce uváděl, že žalovaný neprovedl žádné převážení, pak soud odkazuje na hodnocení této skutečnosti v odůvodnění rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2016, č. j. 6064-2/2016-900000-304.5, z něhož je zřejmé, že žalovaný posoudil zajištěné zboží a odečetl od něj hmotnost příslušných obalů, v němž bylo uloženo, čímž zohlednil přiměřenost použitých pomůcek. Takový postup (odečtení hmotnosti obalu zboží) městský soud považuje za logický, zdůvodněný a nevykazuje znaky libovůle. Podle názoru soudu žádný jiný důvod k převážení zboží nebyl, když zboží bylo zváženo při provedení posudku celně technickou laboratoří, a byl o tom sepsán protokol.
41. V další části žalobních bodů žalobce napadá vydanou výzvu podle § 145 odst. 1 daňového řádu pro její neurčitost. Podle názoru soudu vydaná výzva je dostatečně konkretizovaná ve vztahu k tomu, k jaké povinnosti se vztahuje. Výzva obsahuje v odůvodnění dostatečný

odkaz na provedení prohlídky jiných prostor a zjištění při prohlídce učiněná, konkretizuje nález čtyř kartonových krabic s blíže nezjištěným tabákem o celkové hmotnosti 467,6 kg, ze kterých byly odebrány vzorky, a stanoví žalobci povinnost podat ve vztahu k takovému zboží příslušné daňové tvrzení. Názor žalobce, že ve výzvě není uvedeno, o jaký výrobek se přesně jedná a na základě jakých podkladů dospěl správce daně k tomu, že žalobce je plátcem příslušné daně, podle názoru městského soudu neobstojí. Výzva odkazuje na příslušný protokol o prohlídce jiných prostor, kde bylo dostatečně objasněno, o jaké zboží se jedná. Žalobce pak sám do protokolu ze dne 29. 1. 2014 uvedl, o jaké zboží se jedná a jak jej získal. Blížší identifikace by pak s ohledem na povahu tohoto zboží ani nebyla možná. Výzva pak obsahuje i podklady, na základě nichž bylo rozhodnuto. S ohledem na shora uvedené se pak daňové orgány nemohly dopustit porušení zásad daňového řízení, na něž odkazuje žaloba.

42. Pokud se jedná o reakci žalobce na uvedenou výzvu dle § 145 odst. 1 daňového řádu, správce daně rozhodně neměl povinnost žalobce vyzývat k dodatečnému vysvětlení jeho pozice, pokud se mu zdála odpověď nedostatečná. Žalobce (stejně jako každý daňový subjekt), má povinnost dostatečně odůvodnit své stanovisko a na jeho podporu eventuálně předložit potřebné důkazy. Je to ostatně daňový subjekt, který primárně tíží procesní břemena ve vztahu k přiznání daně. Nelze klást správci daně k tíži, že žalobce nevyzval k nápravě nedostatečného splnění jeho povinnosti.
43. Ohledně námitek směřujících proti stanovení daně pomůckami městský soud neshledal žádnou z nich jako relevantní. Zaprvé je nesprávný názor žalobce, že dostatečně reagoval na výzvu dle § 145 odst. 1 daňového řádu. Obecné tvrzení, že mu daňová povinnost nevznikla nelze považovat za reakci na tuto výzvu. Správce daně tedy správně vyhodnotil, že daňový subjekt nesplnil svou zákonnou povinnost a postupoval ve smyslu § 98 odst. 1 a § 145 odst. 1 daňového řádu.
44. Žalobce pak uvádí, že správce daně stanovil daň částečně dokazováním a že měl dostatek důkazních prostředků pro stanovení daně tímto způsobem. Soud uvádí, že pomůckou podle daňového řádu jsou i důkazní prostředky [srov. § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu], proto využití důkazních prostředků jako pomůcek přímo upravuje zákon, přičemž se jedná při použití pomůcek o poměrně běžnou situaci. Rozdíl mezi dokazováním a stanovením daně podle pomůcek tak není v charakteru jednotlivých podkladů, ale v procesní aktivitě daňového subjektu. Je tak proto možné, že jako pomůcka je využit podklad, který by byl využit v případě daně stanovené dokazováním. Pokud tak správce daně takový postup využil, postupoval v souladu se zákonem.
45. Žalobce dále uváděl, že vydané výzvě chtěl vyhovět až po skončení trestního řízení. Tento jeho postoj nemá žádnou oporu v zákoně – jak bylo již shora uvedeno, předmět obou řízení (trestního a daňového) je jiný, a jedno nepodmiňuje druhé. Proto lze vést daňové řízení i v době, kdy ještě není skončeno trestní řízení.
46. Odkaz žalobce na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003-87, ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102, ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005-71, tak není v tomto posuzovaném případě přílehlavý, neboť rozsudek Nejvyššího správního soudu řešil jinou situaci, a obecně konstatoval, že stanovit daň podle pomůcek lze mj. tehdy, pokud nelze stanovit daň dokazováním. Tak tomu ale v daném

případě bylo – žalobce vydané výzvě správce daně nevyhověl, sám byl v řízení pasivní, proto nebylo možné přistoupit k provádění dokazování a správce daně stanovil daň podle pomůcek. Pokud žalobce uvádí, že tuto povinnost neporušil, neboť nemůže sám sebe obviňovat, pak taková skutečnost je nepodstatná (k charakteru zásady sebeobviňování v trestním a daňovém řízení se soud již dostatečně vyjádřil v předchozích částech odůvodnění).

47. Pokud žalobce namítal, že protokol o zkoušce, z něhož vycházel správce daně při stanovení daně, není uveden jako důkazní prostředek v daňovém řádu, pak soud uvádí, že se jedná o listinu, když navíc výčet důkazních prostředků podle daňového řádu je pouze příkladný.
48. Ohledně námitky žalobce, že posouzení charakteru tabáku může provést pouze znalecký posudek, pak soud uvádí již to, čím vypořádal tuto žalobní námitku v předchozích částech odůvodnění s tím, že ji nemá za důvodnou. CTL je oprávněna k provádění příslušných zkoumání a samotná skutečnost, že je součástí celní správy, její výsledky nečiní v daňovém řízení nepoužitelnými.
49. Tvzení žalobce s poukazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 11. 9. 2008, č. j. 11 Ca 7/2008-57, že rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti neobsahuje všechny náležitosti, neodpovídá odůvodnění tohoto rozhodnutí. V odůvodnění byly konkrétní použité pomůcky uvedeny a následně bylo provedeno hodnocení daňové povinnosti. Tento žalobní bod je natolik obecný, že se k němu soud nemůže dále konkrétněji vyjádřit. Rozhodnutí o stanovení pokuty za opožděné tvrzení daně, které z něho vychází, pak tedy v důsledku netrpí nezákonností či jinou vadou.
50. Ohledně námitky, že správce daně měl vyzvat žalobce, aby se vyjádřil k použitým pomůckám, městský soud dává za pravdu žalovanému, že taková povinnost daňovému orgánu z právních předpisů nevyplývá, a tudíž nemohlo dojít k jejímu porušení. Žalobce zjevně zaměnil možnost daňového subjektu se vyjádřit k použitým pomůckám s domnělou povinností vyzvat daňový subjekt k vyjádření se k takovým pomůckám.
51. Pro úplnost soud konstatuje, že k projednání žaloby původně na den 21. 10. 2020 nařídil jednání, které ale s ohledem na epidemickou situaci v souvislosti s nemocí Covid-19 bylo odročeno na neurčito. Na výzvu městského soudu pak následně oba účastníci vyjádřili souhlas s tím, aby o žalobě soud rozhodl i bez nařízení ústního jednání.

IV. Závěr a náklady řízení

52. Na základě všech shora uvedených skutečností dospěl Městský soud v Praze k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnul.
53. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce neměl v řízení úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 30. listopadu 2020

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu