



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D., ve věci

žalobce: **xxxxx**

zastoupeného: Mgr. Marek Nemeth, advokát, se sídlem Opletalova 1015/55,
Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16.2.2016, č.j.: 6064-2/2016-900000-304.5,

takto:

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

Odůvodnění

[1] Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal zrušení v záhlaví tohoto usnesení uvedeného rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2016, kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále také obecně společně se žalovaným pouze jako „*správce daně*“, pokud takové rozlišení nemá vliv na pochopení textu, samostatně pouze jako „*celní úřad*“) ze dne 24. 7. 2015, č.j. 111072/2015-510000-32.1 tak, že bylo toto rozhodnutí následovně změněno. Slova ve výroku „...*vyměřuje spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2013 ve výši xxxx Kč (slovy: sedm set třicet šest tisíc sedmdesát sedm korun českých)* ...“ se nahrazují slovy „...*vyměřuje spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2013 ve výši xxxx Kč (slovy: xxxxx)*...“, a dále slova „*Množství vybraných výrobků: 450,2 kg*“,

„Vyměřená spotřební daň: xxxx Kč“ a „Daň k odvodu celkem: xxxx Kč“ se nahrazují slovy „Množství vybraných výrobků: 390,2 kg“, „Vyměřená spotřební daň: xxxx Kč“ a „Daň k odvodu celkem: xxxx Kč“.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí v celém rozsahu, domáhal se jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V žalobě uvedl tyto žalobní body, jimiž je soud při svém přezkumu věci samé vázán. Brojil proti způsobu provedení prohlídky jiných prostor a pozemků ze dne 5. 11. 2013, která byla provedena bez jeho účasti a kdy mu nebyly předány vzorky ze strany celního orgánu prvního stupně. Byl pak porušen pracovní postup při odběru vzorků MP-05-02, když nebyl žalobce přítomen u odběru vzorků a nebyl tak poučen o svých právech (poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, čj. 7 Afs 45/207- 251), tuto námitku uplatnil i u odvolacího orgánu, ten se jí však nezabýval, čímž podle jeho názoru zatížil rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.

[3] V dalším žalobním bodě namítal porušení zásady zákazu sebeobviňování, neboť žalovaný od počátku věděl, že žalobce je v pozici obviněného v trestním řízení, a věděl tak, že žalobce v přípravném řízení odmítl vypovídat. Přes tuto skutečnost vydal dne 2. 7. 2014 výzvu k daňovému tvrzení, čímž podle názoru žalobce výše uvedenou zásadu porušil, což je v rozporu s čl. 37 odst. 1 a 40 odst. 4 Listiny základních práv a svobod. Správní orgán aktivně zasahuje do trestního řízení, vystupuje zde jako poškozený, a posléze požaduje po žalobci jako daňovém subjektu informace, které by teoreticky mohly vést k jeho odsouzení a sankcionuje jej, pokud je odmítne sdělit.

[4] V dalším žalobním bodě uvádí, že nezákonnost jednání žalovaného při odběru vzorků plyne z usnesení Krajského soudu v Hradci Králové čj. 1 T 8/2015-7866, kdy krajský soud vrátil věc státnímu zástupci k došetření. Vzorky pak podle názoru žalobce byly odebrány podjatou osobou (žalovaným), poukázal pak na vyjádření znalce z oboru xxxx, který předložil odborné vyjádření, které pak žalobce v žalobě v podstatné části opisuje. Uvádí, že se s tímto vyjádřením ztotožňuje, a dále uvádí, že požadoval podáním ze dne 2. 10. 2015 a 24. 11. 2015 od žalovaného doložení, že vzorky, které byly užity k rozborům, jsou ty, které byly odebrány, listiny, které prokáží stav, v jakém byly vzorky dodány celní technické laboratoři, kdo provedl zkoušky, který vzorkář komunikoval s laboratoří, identifikaci osoby v laboratoři, a převážení, což požadoval při ústním jednání v září 2015. Pokud žalovaný změnil rozhodnutí v tom smyslu, že snížil hmotnost zboží, pak se jedná o nepřesné určení, a podle názoru žalobce nedostatečně zjištěný skutkový stav. Navrhoval výslech svědka – osoby, která provedla odběr vzorků.

[5] V dalším žalobním bodě napadal vydanou výzvu podle ust. § 145 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť ve výzvě byl uveden odkaz na ust. § 9 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), a uvedeno, že se jedná o povinnost za zdaňovací období listopad 2013. Výzva představuje rozhodnutí ve smyslu ust. § 101 daňového řádu, a nebylo v ní uvedeno, o jaký výrobek se přesně jedná, není stanoveno, na základě jakých podkladů správce daně dospěl k závěru, že žalobce je plátcem daně a o co se rozhodnutí opírá. Cituje v žalobě z komentářové literatury, konkrétně ale neuvádí, co ve výzvě považuje za chybějící. Uvádí, že se správce daně dopustil porušení zásady šetření nabytých práv podle ust. § 5 odst. 3 daňového řádu, zásady spolupráce osob

zúčastněných na správě daní podle ust. § 6 odst. 2 daňového řádu, zásadu slušnosti a vstřícnosti podle ust. § 6 odst. 4 daňového řádu, a zásahu hospodárnosti podle ust. § 7 odst. 2 daňového řádu. Konkrétně tyto rozsáhlé povinnosti nijak necílí na projednávanou věc, jedná se o velice obecnou konstataci. Jediné, co konkrétněji uvádí, je skutečnost, že ke shora uvedeným okolnostem nedošlo před vydáním výzvy. Poněkud konkrétněji dále uvádí, že z výzvy není patrné, proč je daňový subjekt považován za plátce daně, z jaké okolnosti je dovozován vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit, a o jaké zboží se jedná (tato argumentace se opakuje). Uvedl, že na výzvu odpověděl, že povinnost nevznikla, a pokud správce daně měl takové tvrzení za nedostatečné, měl žalobce vyzvat, aby jej vysvětlil.

[6] V dalším žalobním bodě namítal nezákonnost stanovení daně podle pomůcek, což spatřuje v tom, že měl jasnou vůli vyhovět výzvě, která sama neobsahovala dostatek informací, přičemž daňový řád preferuje stanovení daně dokazováním, když správce daně měl dostatek důkazních prostředků ke stanovení daně. Svou povinnost chtěl žalobce splnit až po skončení trestního řízení. Dále uvádí, že daň byla stanovena mimo daňovou kontrolu. Argumentace žalobce se v této části žaloby neustále opakuje, poukazuje na odbornou literaturu týkající se možnosti stanovení daně podle pomůcek a velice obecně na judikaturu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, čj. 2 Afs 25/2003-87, a 11. 8. 2009, čj. 1 Afs 63/2009-102). Tvrdí, že nebyla v jeho případě porušena zákonem stanovená povinnost daňového subjektu k součinnosti, aniž by to konkrétněji specifikoval, opětovně uvádí, že daň bylo možné stanovit dokazováním (odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 132/2005-71), a uvádí, že správce daně vyměřil daňovou povinnost dokazováním, což je nepřipustné (odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, čj. 2 Afs 25/2003-87). Konkrétněji v této souvislosti uvedl, že správce daně neměl vycházet pouze z protokolu o zkoušce, který není uveden ve výčtu důkazních prostředků v daňovém řádu. Podle jeho názoru závaznou klasifikaci tabáku může stanovit pouze znalecký posudek. Dále velmi obecně poukázal na povahu pomůcek a na rozsudek zdejšího soudu ze dne 11. 9. 2008, čj. 11 Ca 7/2008-57, Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 12. 2007, čj. 30 Ca 67/2007-23, konkrétněji uvedl, že napadené rozhodnutí se nevyjadřuje k tomu, proč byla ta která pomůcka zvolena, ani k jakým skutečnostem představujícím výhodu bylo při vyměření daně přihlédnuto.

[7] Žalovaný s podanou žalobou věcně nesouhlasil, a navrhoval ji zamítnout jako nedůvodnou, přičemž obsahově uváděl tytéž důvody, jako v průběhu správního řízení.

[8] Při ústním jednání účastníci na svých procesních stanoviscích setrvali. Soud při něm doplnil dokazování o listiny, které byly předloženy, z nichž však nečerpal jiné skutečnosti, než ty, které jsou seznatelné ze správního spisu, případně ty, které nejsou mezi účastníky sporné (nesouhlas žalobce s vydanou výzvou a datum doručení tohoto podání správci daně). Soud zamítl další návrhy na dokazování (výslech žalobce, výslech osoby, která provedla odběr vzorků), neboť takto doplněné dokazování vzhledem k charakteru správního rozhodnutí by nepřispělo k žádnému podstatnému skutkovému zjištění, týkajícího se vyměření daně (daň byla stanovena podle pomůcek a tyto pomůcky jsou cele obsaženy ve správním spise).

[9] V odůvodnění napadeného rozhodnutí je mj. uvedeno, že dne 5. 11. 2013 byla provedena prohlídka jiných prostor a pozemků v rámci trestního řízení, prohlídka

provedla policie a sepsala o tom protokol. Během prohlídky byly nalezeny čtyři kartónové krabice s blíže nezjištěným tabákem o celkové hmotnosti 450,2 kg. Z tabáku byly odebrány vzorky, které byly podrobeny analýze v Celně technické laboratoři Generálního ředitelství cel, bylo zjištěno, že se jedná o řezaný tabák určený ke kouření. Žalobce byl výzvou ze dne 2. 7. 2014 vyzván k podání řádného daňového tvrzení ke spotřební dani z tohoto tabáku, proti výzvě podal žalobce opravný prostředek, toto odvolací řízení bylo zastaveno. Žalobce na výzvu k podání řádného daňového tvrzení nereagoval, proto celní úřad stanovil daň z moci úřední. Daň byla stanovena podle pomůcek, kdy zákonné podmínky pro toto stanovení daně byly splněny, neboť bylo postupováno podle ust. § 145 daňového řádu. Žalobce nepodal daňové tvrzení, proto nebylo možné stanovit daň dokazováním, celní úřad dále neměl předmět daně k dispozici, neboť ten byl zajištěn policejním orgánem, proto při stanovení daně vycházel z informací uvedených v podnětu policejního orgánu k zahájení úkonů daňového řízení a z dalších pomůcek.

[10] V další části odůvodnění rozebírá žalovaný námitky žalobce, které uplatnil v odvolání. Jako pomůcek bylo využito protokolu o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků ze dne 5. 11. 2013, protokolu o podaném vysvětlení ze dne 29. 1. 2014, protokolu o místním šetření ze dne 14. 11. 2014, protokolů o odběru vzorků ze dne 5. 11. 2013, protokolů o zkoušce ze dne 19. 11. 2013. Protokol o místním šetření ze dne 14. 11. 2014 o tomto předmětu daně nic nestanoví, byl tak uveden nadbytečně jako pomůcka. Z protokolu o prohlídce jiných prostor ze dne 5. 11. 2013 a z protokolu o podaném vysvětlení ze dne 29. 1. 2014 vyplývá, že žalobce v inkriminované době skladoval tabák, jehož je vlastníkem, a to v prostoru, který užíval jako nájemce. Protokoly o odběru a zkoušce potvrzují, že se jedná o tabák podléhající příslušné daňové sazbě, žalobce neuvedl žádnou skutečnost, která by to zpochybnila. Žalobci tak dne 5. 11. 2013 vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň, množství tabáku a tím základ daně pak stanovil celní úřad z protokolu o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků ze dne 5. 11. 2013, z nichž vyplývá, že policejní orgán zjistil skladování tabáku ve čtyřech kartonových krabicích na paletách o celkové hmotnosti 468,2 kg. Celní úřad stanovil základ daně tak, že od celkové hmotnosti odečetl přibližnou hmotnost palet (4 x 4,5 kg), avšak nezohlednil hmotnost kartonových obalů, ve kterých byl tabák vážen. Podle údajů policejního orgánu je hmotnost kartonového obalu 15 kg. Tuto skutečnost nezohlednil celní úřad, zohlednil ji tak ve svém rozhodnutí žalovaný a v tomto směru prvostupňové správní rozhodnutí změnil

[11] Dále je v odůvodnění uvedeno, že v případě odvolání směřující proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek není odvolací orgán podle ust. § 114 odst. 4 daňového řádu vázán uplatněnými námitkami, žalovaný se k nim obiter dictum přesto vyjádřil. Ohledně souběhu trestního a daňového řízení je uvedeno, že kritéria trestního práva pro uznání žalobce vinným jsou odlišná od kritérií daňového řízení, proto nelze rozhodnutí v daňové věci přenášet do trestního řízení. V daňovém řízení se nehodnotí nebezpečnost jednání pro společnost, otázka zavinění, apod. Vyměření objektivně vzniklé daňové povinnosti na základě podkladů získaných z trestního řízení nemůže mít vliv na uplatnění práva trestně stíhané osoby na spravedlivý proces, naopak zjištění, že daňový subjekt je ve stejné věci trestně stíhán, nezavazuje správce daně povinnost zjištěnou daňovou povinnost vyměřit a vybrat. Ohledně námitky k nepředložení vzorků tabáku je uvedeno, že žalobci nebylo upřeno právo spolupracovat s celním úřadem při stanovení daňové povinnosti, ke

stanovení daně podle pomůcek došlo pouze na základě jednání žalobce v tomto řízení. Kontrolní vzorky byly žalobci poskytnuty neprodleně poté, co o ně požádal, avšak následně si vzorky odmítl převzít (protokol ze dne 20. 1. 2016).

[12] Z obsahu předloženého správního spisu mj. plyne, že podnětem policejního orgánu byl příslušný celní úřad uvědoměn o zajištěném tabákovém výrobku. V protokolu policie o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků ze dne 5. 11. 2013. čj. KRPE-61240/TČ-2013-170080, je mj. uvedeno, že prohlídka byla dne 5. 11. 2013 započata v 8:15 hodin, žalobce se vyjádřil, že objekt, kde byla provedena, užívá, na výzvu policejního orgánu dobrovolně vydal klíče, uvedl, že s vlastníky objektu má uzavřenou písemnou smlouvu o pronájmu, a následně se odmítl prohlídky tohoto objektu zúčastnit. Z prohlídky byla provedena fotodokumentace. O odběru vzorků byly vyhotoveny protokoly dne 5. 11. 2013, název zboží byl uveden „Tabák“, účel použití „Ke kouření“, způsob balení „Karton“, identifikace postupu vzorkování podle pokynu MP 05-02. Vzorky byly analyzovány Celně technickou laboratoří, z čehož byly vyhotoveny protokoly o zkoušce ze dne 19. 11. 2013, mj. se závěrem, že předložený vzorek je řezaný tabák způsobilý ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování.

[13] V protokolu u Celního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 29. 1. 2014 je mj. uvedeno, že žalobce uvedl, že nájemní smlouvu k nebytovým prostorům nemá, ohledně konkrétního dotazu k nalezenému tabáku odpověděl, že tabák dostal za odvoz do kompostu, skladoval ho zde asi půl roku, tabák dostal od firmy LTBC s.r.o., dostal jej jako odpad do skleníku, nepamatuje si, od koho konkrétně, vezl jej přímo z prostor této společnosti z obce Řídký Litomyšl.

[14] Výzvou správce daně ze dne 2. 7. 2014 byl žalobce podle ust. § 145 odst. 1 daňového řádu vyzván, aby podal řádné daňové přiznání nebo sdělení, a to do 15 dnů od doručení výzvy, s poučením ve výroku, že pokud tak neučiní, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek. V odůvodnění je uvedena informace o provedení prohlídky jiných prostor a zjištění při prohlídce učiněná (mj. nález čtyř kartonových krabic s blíže nezjištěným tabákem o celkové hmotnosti 467,6 kg, ze kterých byly odebrány vzorky).

[15] Proti této výzvě podal žalobce odvolání dne 22. 7. 2014, kde mj. uvedl, že mu daňová povinnost nevznikla.

[16] V protokolu o ústním jednání u Celního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 11. 9. 2015 je mj. uvedeno, že zástupce daňového subjektu sdělí do 18. 9. 2015 způsob převzetí rezervních vzorků. V protokolu o ústním jednání ze dne 20. 1. 2016 je mj. uvedeno, že daňový subjekt nemůže převzít rezervní vzorky tabáku, neboť požaduje předložení listin z podání ze dne 24. 11. 2015.

[17] Při ústním jednání soud doplnil dokazování o „Odborné posouzení č. 10-01/2016“ ze dne 11. 4. 2016, které zpracoval xxxx, který je označen na razítku jako „Poradce a znalec v oboru tabák“ (posouzení není opatřeno žádnou znaleckou doložkou). V tomto posouzení je mj. uvedeno, že minimální množství odebraného materiálu pro jednu laboratorní zkoušku musí být 2000 g, pokud by mělo být menší, je vhodný souhlas laboratoře, tento souhlas v předložených dokumentech není uveden, z protokolů o zkoušce vyplývá, že

hmotnost jednotlivých vzorků se pohybuje v rozsahu od 870 g do 1956 g, což neodpovídá protokolům o odběru, a že ze závěrů jednotlivých zkoušek vyplývá, že v žádném předmětném případě nedošel posuzovatel k žádnému výsledku jednotlivé zkoušky, který by vylučoval, že posuzovaný materiál nemůže být tabákový odpad.

[18] Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (ust. § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“), a o důvodnosti podané žaloby uvažil takto.

[19] Podle ust. § 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.“*

[20] Podle ust. § 98 odst. 1 – 3 daňového řádu: *„(1) 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. (2) Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. (3) 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.“*

[21] 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, on tohoto práva nevyužil. Jednalo se tak o jeho rozhodnutí, jakým způsobem v tomto smyslu bude prohlídka provedena, a nemůže následně takové své jednání klást k tíži správního orgánu.

[22] Žalobce pak dále velmi obecně konstatuje, že došlo při odběru vzorků k porušení pracovního postupu 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, čímž následně nemůže tuto skutečnost namítat jako porušení metodického postupu při odběru vzorků. Nelze tak vyjít z obecného právního závěru, kterého se žalobce v žalobě dovolává (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, čj. 7 Afs 45/2007-251), že by žalovaný porušil svůj interní pokyn, neboť nic takového se nestalo.

[23] 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 přílehně 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 (ust. § 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.

[24] Pokud žalobce namítal, že k možnosti předání vzorků došlo až v průběhu odvolacího řízení, pak z obsahu správních rozhodnutí vyplývá, že žalobce se dříve vydání vzorků nedomáhal, výslovně o ně požádal až v rámci odvolacího řízení. Pokud tedy toto právo dříve neuplatnil (a nic takového konkrétního v žalobě netvrdí), nemohlo dojít k jeho porušení ze strany správce daně. Pokud dále žalobce značně obecně uváděl, 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, pak 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 3x 2 kg). Pokud následně v protokolech celně technické laboratoře 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 vhodném 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 postup v rozporu s příslušným vnitřním pokynem. Soud uvádí, že celně technická laboratoř převzaté vzorky identifikovala dalšími znaky, které tyto vzorky podle názoru soudu konkrétně vymezují (u popisu vzorku je uveden obal – náhradní balení: dva průhledné plastové sáčky se strunovým uzávěrem zabezpečené a připevněné k sobě celní páskou CLO DOUANE, je odkázáno na fotodokumentaci, jednalo se o vzorky s přiloženými protokoly o odběru), takže bylo patrné, o jaké vzorky se jedná a ty potom dále zkoumala, přičemž 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 dalšího protokolu celně technické laboratoře, při identifikaci těchto vzorků dalšími skutečnostmi shora uvedenými, nespátřuje natolik výrazné pochybení, které by mohlo vést k nezákonnosti příslušného zjištění, jímž je posouzení vzorku ze strany celně technické laboratoře. Tento nesoulad je podle názoru soudu vysvětlitelný provizorním převážením při odběru vzorků na místě provedení prohlídky, kdy k přesnějšímu vážení dojde až následně v celně technické laboratoři.

[25] 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 zde v postupu správce daně obsaženo nebylo – žalobce nebyl nucen k tomu, aby ve smyslu trestního práva na sebe prozrazoval skutečnosti, které by mohly vést k jeho odsouzení, ale byl ve

smyslu správy daní vyzván správcem daně, aby uvedl svá relevantní tvrzení k předmětu, který byl nalezen při prohlídce jiných prostor a který podléhá příslušné spotřební dani. Výsledkem tohoto procesu pak není žádné trestněprávní obvinění žalobce, ale vyměření spotřební daně, což není žádný trestní následek. Povaha obou řízení je tak naprosto jiná, když účelem daňového řízení je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (ust. § 1 odst. 2 daňového řádu), nikoliv trestní odsouzení či jakékoliv jiné úkony trestního řízení. Proto poukaz na tuto zásadu nemůže mít v daném případě žádnou relevanci, a nelze tak vycházet z ustanovení a judikatury, která tento zákaz v trestněprávním smyslu rozvíjí.

[26] V další části žaloby žalobce namítá nezákonnost jednání při odběru vzorků a odbornému posouzení, přičemž důvod pro svou námitku spatřuje ve skutečnosti, že po podání obžaloby státního zástupce Krajský soud v Hradci Králové věc vrátil 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 tak 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, 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, a zpochybňování těchto pomůcek až v této fázi tak nemůže být důvodné. Nicméně podle názoru soudu ani skutečnosti, které žalobce uplatnil až v řízení před odvolacím orgánem a soudem nejsou důvodné.

[27] K postavení celně technické laboratoře 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.

[28] Žalobce ve vztahu k tomuto žalobnímu bodu poukazuje na jím předložené vyjádření xxxxx, které nemá charakter znaleckého posudku. Toto vyjádření však rovněž pochybnosti o výsledku zkoušek z celně technické laboratoře 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 způsobitý 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, čj. 5 Afs 26/2015-103, kdy závěr celně technické laboratoře 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 tabák podle ust. § 101 odst. 6 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

[29] Nedůvodná je rovněž žalobní námitka týkající se toho, že žalovaný na tuto námitku nereagoval, neboť je možné uvést totéž, co u vypořádání předchozího žalobního bodu, kdy v odvolacím řízení u daně stanovené podle pomůcek odvolací orgán přezkoumává zákonnost použití pomůcek a jejich přiměřenost. Totéž je možné uvést i u poměrně velmi nekonkrétního tvrzení, že žalobce požadoval doložení dalších listin (které potvrdí, že vzorky, které byly užity k rozborům, jsou ty, které byly odebrány, v jakém stavu byly doručeny, kdo provedl zkoušky, který vzorkař je odebral a identifikaci osoby, která provedla zkoušky). Tento žalobní bod je natolik obecný, že z žaloby není patrné, v čem by toto stanovisko žalobce mělo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo.

[30] Pokud žalobce uváděl, že žalovaný neprovedl žádné převážení, pak soud odkazuje na hodnocení této skutečnosti v odůvodnění napadeného rozhodnutí, 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) soud považuje za logický, zdůvodněný a nevykazuje žádný znak 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.

[31] V další části žalobních bodů žalobce napadá vydanou výzvu podle ust. § 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 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, podle názoru soudu tak bylo dostatečně postaveno najisto, o jaké zboží se jedná. Bližší identifikace by pak s ohledem na povahu tohoto zboží ani nebyla možná. Ohledně uvedených podkladů, na základě nichž bylo rozhodnuto, ty v odůvodnění této výzvy uvedeny jsou.

[32] Pokud žalobce velmi obecně namítal, že vydáním výzvy se správce daně dopustil porušení zásady šetření nabytých práv, spolupráce osob zúčastněných na správě daní, zásady slušnosti a zásady hospodárnosti, pak tento žalobní bod je natolik obecný a rozsáhlý, že se k němu soud v takovéto obecnosti nemůže vyjadřovat.

[33] Pokud žalobce namítal, že na vydanou výzvu reagoval, pak soud jeho zmínku v podaném odvolání ze dne 22. 7. 2014 nepovažuje za splnění povinností, které mu výzva ukládala, neboť žalobce pouze velmi obecně uvedl, že mu daňová povinnost nevznikla.

[34] V posledním žalobním bodě žalobce namítá, že daň byla stanovena nezákonně na základě pomůcek. Jeho názor, že vydané výzvě správce daně vyhověl, a daň tak měla být stanovena dokazováním, soud nesdílí, neboť, jak již bylo uvedeno shora, žalobce neuvedl ve své odpovědi žádnou konkrétní skutečnost, která by na vydanou výzvu reagovala. Pouhé stručné uvedení nesouhlasu s vydanou výzvou soud nepovažuje za splnění povinnosti, která mu byla výzvou uložena (tedy podání řádného daňového přiznání nebo sdělení), když ostatní shromážděné podklady zjevně svědčily tomu, že se jedná o zboží, jež podléhá spotřební dani.

[35] 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. ust. § 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.

[36] 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.

[37] Odkaz žalobce na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, čj. 2 Afs 25/2003-87, ze dne 11. 8. 2009, čj. 1 Afs 63/2009-102, ze dne 27. 7. 2006, čj. 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 a k charakteru zásady sebeobviňování v trestním a daňovém řízení se soud již dostatečně vyjádřil v předchozích částech odůvodnění.

[38] 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.

[39] Ohledně námitky žalobce, že charakter posouzení 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. Celní technická laboratoř je oprávněna k provádění příslušných zkoumání a samotná skutečnost, že je součástí celní správy, její výsledky nečiní v daňovém řízení nepoužitelnými.

[40] Tvrzení žalobce s poukazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 11. 9. 2008, čj. 11 Ca 7/2008-57, že rozhodnutí neobsahuje všechny náležitosti, neodpovídá odůvodnění napadeného rozhodnutí („Jako pomůcek bylo využito protokolu o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků ze dne 5. 11. 2013, protokolu o podaném vysvětlení ze dne 29. 1. 2014, protokolu o místním šetření ze dne 14. 11. 2014, protokolů o odběru vzorků ze dne 5. 11. 2013, protokolů o zkoušce ze dne 19. 11. 2013. Protokol o místním šetření ze dne 14. 11. 2014 o tomto předmětu daně nic nestanoví, byl tak uveden nadbytečně jako pomůcka. Z protokolu o prohlídce jiných prostor ze dne 5. 11. 2013 a z protokolu o podaném vysvětlení ze dne 29. 1. 2014 vyplývá, že žalobce v inkriminované době skladoval tabák, jehož je vlastníkem, a to v prostoru, který užíval jako nájemce. Protokoly o odběru a zkoušce potvrzují, že se jedná o tabák podléhající příslušné daňové sazbě, žalobce neuvedl žádnou skutečnost, která by to zpochybnila“). V odůvodnění tak byly konkrétně pomůcky uvedeny, přičemž následuje hodnocení daňové povinnosti. Tento žalobní bod je natolik obecný, že se k němu soud nemůže dále konkrétněji vyjádřit.

[41] V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.).

[42] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému státu tyto nevznikly, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 nejblíže 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 dne 25. dubna 2019

JUDr. Ladislav Hejtmánek, v.r.
předseda senátu