



ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK

## JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiného, Ph.D., v právní věci žalobce: **TAKE ACTION, s. r. o. – v likvidaci**, se sídlem Brno, Hudcova 78b, zastoupeného JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Hradec Králové, Dukelská 15, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 14. 12. 2012, č. j. 2901-23/2012-010100-21,

### t a k t o :

- I. Rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 14. 12. 2012, č. j. 2901-23/2012-010100-21, **se zrušuje** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 23 570 Kč, a to k rukám jeho advokáta JUDr. Ing. Tomáše Matouška do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

### O d ů v o d n ě n í :

#### I. Vymezení věci

[1] Dne 15. 12. 2005 zajistil Celní úřad Mladá Boleslav v žalobcově provozovně (skladu lihovin) Lhotice u Mnichova Hradiště vybrané výrobky, u kterých nebylo prokázáno, že se

jedná o vybrané výrobky zdaněné v souladu s § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném v daném zdaňovacím období, nebo oprávněně nabyté za cenu bez daně dle § 6 téhož zákona. Proti zajištění vybraných výrobků se žalobce neodvolal. Současně jeho účetnictví bylo zajištěno Policií České republiky. Rozhodnutím ze dne 20. 11. 2006, č. j. 5152/05/A-I, Celní úřad Mladá Boleslav část zajištěných vybraných výrobků vrátil žalobci. Dne 17. 9. 2007 pak Celní úřad Mladá Boleslav věc postoupil Celnímu úřadu Brno (dále též „správce daně“). Rozhodnutím ze dne 3. 12. 2008, č. j. 17763/08-016200-024, správce daně vyzval žalobce k podání daňového přiznání na spotřební daň za *zdaňovací období prosinec 2005*. Na tuto výzvu žalobce zareagoval podáním ze dne 23. 12. 2008, jímž správcí daně sdělil, že mu daňová povinnost nevznikla. Dne 19. 11. 2010 správce daně pod č. j. 52782-2/2010-016200-024 vydal rozhodnutí o propadnutí zajištěných lihovin. Dne 22. 11. 2011 pak správce daně platebním výměrem č. 59596/2011-016200-024 vyměřil žalobci za použití pomůcek spotřební daň z lihu ve výši 1 471 600 Kč. Posléze správce daně dne 12. 1. 2012 rozhodl (č. j. 3438/2012-016200-024) o opravě zřejmé nesprávnosti s tím, že došlo k chybě v počítání a správná výše daňové povinnosti činí 1 499 900 Kč.

[2] Proti oběma rozhodnutím týkajícím se vyměření předmětné daně žalobce podal odvolání, na jehož základě Celní ředitelství Brno (*pozn. soudu*: s účinností od 1. 1. 2013 došlo k reorganizaci celní správy, právním nástupcem Celního ředitelství Brno se stalo Generální ředitelství cel; v dalším textu tohoto rozsudku proto výrazy „odvolací orgán“ či „žalovaný“ označují *promiscue* jak původní, tak nástupnický odvolací orgán celní správy, a to vždy dle kontextu dané věty) rozhodnutím ze dne 14. 12. 2012, č. j. 2901-23/2012-010100-21, jednak změnil napadený platební výměr tak, že spotřební daň z lihu za *zdaňovací období prosinec 2005* vyměřil podle pomůcek ve výši 1 401 320 Kč [*výrok 1*)], jednak zrušil rozhodnutí o opravě zřejmé nesprávnosti ze dne 12. 1. 2012 [*výrok 2*]).

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[3] Ve včas podané žalobě žalobce v první řadě brojil proti tomu, že daň byla vyměřena podle pomůcek.

[4] Žalovaný na stranách 19 a 20 napadeného rozhodnutí posuzoval skutečnost nepodání daňového přiznání na výzvu správce daně ze dne 3. 12. 2008, tak že podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, nebyla splněna zákonná povinnost podat daňové přiznání. Aplikace daňového řádu v daném případě je však nezákonnou a nepřipustnou retroaktivitou. V době, kdy byla vydána předmětná výzva, se totiž daňové řízení řídilo zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

[5] Nepodání daňového přiznání mělo za následek stav, kdy správce daně měl vycházet ze skutečnosti, že daňový subjekt tvrdí daň ve výši 0 Kč. Z této právní úpravy vycházel žalobcův zástupce při formulaci odpovědi, že si není vědom žádných skutečností, které by zakládaly povinnost ke spotřební dani. V takové situaci by podání formuláře daňového přiznání na 0 Kč bylo pouhou formalitou. Jak z podání žalobceho zástupce, tak i ze zákonné úpravy vyplývalo, že žalobce tvrdí daň ve výši 0 Kč. V této souvislosti je třeba odmítnout argumentaci žalovaného, že žalobce byl zcela nečinný a že právě nečinnost žalobce byla důvodem pro stanovení daně podle pomůcek. Tím, že daňový poradce žalobce sdělil správcí daně, že

žalobci nejsou známy žádné skutečnosti, ze kterých by vyplývala daňová povinnost, byla jednoznačně deklarována aktivita žalobce jakožto daňového subjektu. Nelze tak akceptovat ani žalovaným vyvozované závěry o nemožnosti stanovení daně dokazováním.

[6] Zároveň je z odůvodnění rozhodnutí správce daně a žalovaného zřejmé, že daň byla z velké části stanovena dokazováním. Zejména z rozhodnutí žalovaného, je jasné patrné, že v řízení byly shromážděny četné důkazní prostředky, které byly správními orgány hodnoceny a na základě kterých došlo k rozhodnutí o vyměření daně. Pokud žalovaný současně tvrdí, že bylo rozhodováno podle pomůcek a tyto pomůcky ve svém rozhodnutí vyjmenovává, je třeba také poukázat na skutečnost, že nelze upřednostnit stanovení daně podle pomůcek, pokud je zároveň zřejmé, že daň je možné stanovit dokazováním, a současně nelze ani obě metody kombinovat a používat k vyměření daně z části dokazování a z části pomůcky. Navíc podle § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků byl správce daně při nepodání daňového přiznání toliko oprávněn, nikoli povinen, stanovit daň podle pomůcek. Správní orgány by měly zdůvodnit, proč tohoto oprávnění využili, ačkoli zjevně bylo možné daň stanovit dokazováním, což se z velké části stalo. Toto zdůvodnění v rozhodnutích celních orgánů absentuje a namísto toho je o důkazních prostředcích pojednáváno jako o pomůčkách.

[7] Dále žalobce brojil proti tomu, že žalovaný nepřihlédl k žalobcem doloženým fakturám dodavatelských společností Market PH, s. r. o., RESTMAIL, s. r. o., PERFECT BUSINESS, s. r. o., FANTASTIC TRADE, s. r. o., a SHOCK POWER, s. r. o., které měly prokazovat zdanění zajištěných vybraných výrobků spotřební daní. Žalobce za tímto účelem v rámci odvolacího řízení dvakrát doplnil odvolání a předkládal žalovanému zmiňované konkrétní důkazy. Tyto faktury byly předloženy až v rámci odvolacího řízení, neboť celé účetnictví žalobce bylo v letech 2005 až 2011 zajištěno Policií České republiky a žalobce jej neměl k dispozici. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání uvedl, že žalobce mohl u policie do účetnictví nahlédnout a příslušné doklady předložit dříve. Tato argumentace však není významná, neboť policie nakonec účetnictví žalobci vydala a tento byl následně schopen jej prověřit. Před vydáním účetnictví žalobci policie požadovala sdělit konkrétní doklady, které by žalobce požadoval okopírovat za účelem předložení celním orgánům, takto však žalobce nebyl schopen postupovat. Potřeboval získat zpět účetnictví jako ucelený soubor informací a dokladů.

[8] Podstatné tedy je, že žalobce faktury prokazující zdanění lihovin spotřební daní předložil a žalovaný je vyhodnotil jako nevěrohodné. Dle žalovaného byl dodavatel Market PH, s. r. o., vymazán z obchodního rejstříku a nelze jej tak kontaktovat, navíc byla tato společnost prošetřována v souvislosti s trestním stíháním Mgr. P. M. a spol., přičemž bylo policií zjištěno, že tato společnost byla využívána k vystavování krycích dokladů, ve skutečnosti zboží nedodávala, faktury si obvinění vystavovali sami a inventarizační seznam neodpovídal skutečnosti. Dle policejního orgánu, na který se žalovaný odkázal, je tedy logika věci právě opačná – faktury společnosti Market PH, s. r. o., dokládají, že ke zdanění spotřební daní nedošlo. Faktury ostatních dodavatelů pak žalovaný obecně označil za nedůvěryhodné na základě konstatování, že tyto společnosti byly prověřovány v rámci policejního vyšetřování a že jsou personálně propojené se stíhanými osobami, přičemž jejich účetnictví bylo původně zajištěno policií. Zde je však třeba upozornit na skutečnost, že žalovaný uznal jako důkazní prostředek faktury společnosti FARNESE COMPANY, s. r. o., které rovněž byly žalobcem v rámci odvolacího řízení doloženy.

[9] S uvedeným hodnocením žalobcem doložených faktur dodavatelských společností nelze souhlasit. Pokud měl žalovaný pochybnosti ohledně ztotožnění zboží uvedeného na fakturách dodavatele Market PH, s. r. o. se zajištěnými výrobky, měl žalobce vyzvat, aby se pokusil tuto skutečnost osvětlit či případně navrhnout další důkazy k prokázání totožnosti lihovin. Okolnost, že dotčená společnost již byla vymazána z obchodního rejstříku a nelze ji tudíž kontaktovat, je pouhou formalitou. Je zřejmé, že konkrétní osoby, které by mohly předmětné výrobky ztotožnit (např. jednatelé, pracovníci apod.), mohly podat svědeckou výpověď bez ohledu na případný výmaz společnosti z obchodního rejstříku. Zcela nepodstatná je i žalovaným zmíněná skutečnost, že údajně dotčená společnost byla před výmazem z obchodního rejstříku dlouhodobě nekontaktní. V rámci daňového řízení vedeného se žalobcem může být adekvátním důkazním prostředkem výpověď konkrétních fyzických osob a nikoli to, jak ve vztahu ke svému správci daně postupuje jiný daňový subjekt. Nelze souhlasit ani s tím, že žalovaný pouze převzal za své hodnocení faktur společnosti Market PH, s. r. o., policií, a na jeho základě faktury neuznal. Sdělení policie a potažmo i rozhodnutí žalovaného předjímá, že pomocí faktur uvedené dodavatelské společnosti docházelo k páčání trestné činnosti (krácení daní). Tato skutečnost však dosud nebyla ničím prokázána, navíc enormně dlouhé trestní řízení (přesahující již 7 let) je stále ve fázi přípravného řízení. Sdělení policie, resp. rozhodnutí žalovaného tak je ryze subjektivním hodnocením dodavatelských faktur, které nemá oporu v žádném konkrétním důkazu, který by byl obsahem daňového spisu.

[10] Obdobně nelze akceptovat ani odmítnutí žalovaného uznat faktury dalších dodavatelů RESTMAIL, s. r. o., PERFECT BUSINESS, s. r. o., FANTASTIC TRADE, s. r. o., a SHOCK POWER, s. r. o., jen proto, že byly předmětem policejního šetření a jsou personálně propojené stíhanými osobami. Jedná se o zcela neobjektivní hodnocení důkazů, kdy jediným důvodem k jejich odmítnutí je subjektivní podezření nemající oporu v jediném konkrétním důkazu. To, že jde o společnosti, které byly šetřeny policejními orgány, ani to, že byly personálně propojeny stíhanými osobami, nečiní z konkrétních, zcela jednoznačných a průkazných daňových dokladů pouhé smyšlenky. Žádná z těchto společností nebyla trestně stíhanou a prošetřování policejními orgány neznamena, že veškeré dokumenty dané společnosti jsou neprůkazné. Žalovaný nemá žádný důkaz o tom, že by tyto faktury či kterákoli z nich neodpovídala skutečnosti, že by tam deklarované zboží nebylo dodáno či že by nebylo řádně zdaněno spotřební daní. V tomto případě navíc ani ze žádného sdělení policie nevyplývá, že by dané doklady mohly být falešné a že by s jejich pomocí mělo docházet k páčání trestné činnosti. Přitom zcela totožné hodnocení by bylo možno použít i pro faktury společnosti FARNESE COMPANY, s. r. o., neboť i ona byla prošetřována policejními orgány a byla též personálně propojena stíhanými osobami. V tomto případě však žalovaný faktury uznal na základě argumentu, že tyto byly prověřovány Celními úřady v Mladé Boleslavi a v Mošnově, přičemž výsledky prověřování nesvědčí tomu, že by šlo o „krycí“ doklady. Jestliže však neexistují objektivní důkazy o tom, že faktury ostatních dodavatelských společností jsou nepravdivé, pak je žalovaný musí brát v úvahu jakožto relevantní důkazy sloužící k prokázání tvrzení žalobce. Pouze v případě prokázání existence důvodných pochybností o pravosti a správnosti těchto faktur mohly být žalovaným neuznány, resp. by žalobce mohl být vyzván k dalšímu dokazování. Žádné důkazy o nepravdivosti předložených faktur však neexistují a žalovaný je ani v napadeném rozhodnutí neoznačil. Při hodnocení těchto faktur pouze zjevně vycházel z toho, že jsou všechny nevěrohodné, nebylo-li ze strany

celních orgánů provedeno detailní šetření, které by potvrdilo jejich pravost. Takové šetření však žalobce provést nemohl a ani k němu nemohl dát podnět. Provádění takového šetření je plně v rukou správců daně, kteří jej dle vlastní úvahy mohli a nemuseli provést. Pokud tak neučinili, nemůže to být kladeno k tíži žalobce.

[11] Žalobce dále předložil inventurní seznam, který žalovaný rovněž vyhodnotil jako neprokazující zdanění spotřební daní. Také s tímto hodnocením nelze souhlasit. Inventurní seznam, byť neobsahuje náležitosti daňového dokladu, může být důkazem o zdanění spotřební daní, a to zvláště ve spojení s dalšími doklady, jmenovitě právě předloženými fakturami dodavatelských společností.

[12] Žalobce pak vyjádřil nesouhlas i se závěrem žalovaného, že značení lihu kontrolní páskou není dostatečným důkazem o zdanění vybraných výrobků spotřební daní. Žalobce navrhl žalovanému, aby bylo zdanění prokázáno kontrolními páskami a evidencí těchto kontrolních pásek, neboť tyto kontrolní pásky byly legislativně zavedeny právě z důvodu, aby bylo možné prokazovat zdanění a osobu plátce daně. Žalovaný uvedl, že zjišťoval, zda byly dotyčné výrobky označeny kontrolními páskami, přičemž ze sdělení celního úřadu vyplývá, že některé z dotyčných lihovin skutečně byly označeny kontrolními páskami. Žalovaný však ani přesto nedospěl k závěru, že jde o výrobky zdaněné. I dle žalovaného přitom označení lihu kontrolní páskou vytváří vyvratitelnou právní domněnku prokázání či neprokázání zdanění. V takovémto případě ovšem platí, že žalovaný nemá k dispozici žádné důkazy o tom, že spotřební daň nebyla z dotyčných alkoholických výrobků odvedena. U výrobků řádně označených kontrolní páskou nebyla právní domněnka zdanění ničím vyvrácena.

[13] Z výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

### **III. Vyjádření žalovaného k žalobě**

[14] Ve vyjádření k žalobě žalovaný zejména uvedl, že námitka retroaktivní aplikace daňového řádu není podložena. Výzva k podání daňového přiznání sice byla učiněna za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, platební výměr však byl vydán až dne 22. 11. 2011, tedy za účinnosti daňového řádu. Při vydání platebního výměru proto správce daně v souladu s § 264 odst. 1 daňového řádu procesně postupoval dle příslušných ustanovení daňového řádu.

[15] Správce daně přitom neměl povinnost předpokládat v případě nepodání daňového přiznání vykázání daně ve výši nula. Ustanovení § 44 odst. 1 poslední věta zákona o správě daní a poplatků správci daně v tomto ohledu ukládá možnost volby.

[16] Ohledně způsobu stanovení daně si žalobce zřejmě nesprávně vykládá vztah § 145 a § 98 daňového řádu. Zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek dle prvně uvedeného ustanovení jsou odlišné nežli při užití náhradního způsobu stanovení daňové povinnosti podle § 98 daňového řádu. Podle něj mohou být totiž užity pomůcky až v případě, nemohla-li být daňová povinnost stanovena dokazováním pro nesplnění některé ze zákonných povinností daňovým subjektem při dokazování. Stanovit daň dokazováním totiž předpokládá,

že daňový subjekt podal daňové přiznání a dokazováním se prokazují skutečnosti, které v daňovém přiznání sám uvedl, popř. měl uvést. Pokud však daňový subjekt daňové přiznání ani na výzvu správce daně nepodal, jako v daném případě, je stanovení daňové povinnosti dokazováním pojmově vyloučeno, a daňový subjekt se tak vlastní vinou zbavuje možnosti prokázat základ daně a daň (byť i s nulovým daňovým základem a nulovou daní), neboť v takovém případě nemá co prokazovat, a správce daně případně co vyvracet.

[17] Pokud šlo o vyhodnocení žalobcem předložených faktur a inventurního seznamu, tak podle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu jsou jednou z pomůcek i důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Na stranách 20 a 21 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl důvody, na jejichž základě předkládané důkazy za nevěrohodné, a na základě kterých je nebylo možné použít jako pomůcky.

[18] S argumentací žalobce ohledně možnosti prokázání zdanění kontrolními páskami se žalovaný vypořádal na straně 23 napadeného rozhodnutí.

[19] Specifikem stanovení daně podle pomůcek je, že daňová povinnost daňového subjektu je postavena na kvalifikovaném odhadu. Z tohoto specifika logicky vyplývá i odlišný okruh otázek, které mohou být předmětem přezkumu rozhodnutí správce daně v odvolacím řízení. Pro vyměření spotřební daně na základě pomůcek byly v daném případě splněny všechny zákonné předpoklady a spotřební daň bylo možné na jejich základě určit dostatečně spolehlivě. Správce daně pochybil v tom, že nesprávně použil pomůcky, což bylo napraveno v odvolacím řízení.

[20] Na základě výše uvedeného žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

#### IV. Další podání žalobce

[21] V replice k vyjádření žalovaného ze dne 10. 6. 2013 žalobce zdůraznil, že žalovaný nijak neodůvodnil, proč správce daně nevyšel z toho, že při nepodání daňového přiznání žalobce vykázal daň ve výši 0 Kč. Vztah § 145 a § 98 daňového řádu ničeho nemění na tom, že stanovení daně dokazováním má přednost před stanovením daně ostatními způsoby. To tím spíše, že z úkonu žalobce na výzvu k podání daňového přiznání bylo možné dovodit, že je tvrzena daň ve výši 0 Kč. Daňový poradce žalobce jasně sdělil, že žalobci nevznikla daňová povinnost. V takovém případě již nepochybně správce daně má co vyvracet. Žalobce dále doplnil, že v nedávné době bylo zastaveno trestní řízení proti Mgr. P. M. a spol., čímž byl odstraněn základní argument, na jehož základě žalovaný zpochybňoval žalobcem předložené doklady prokazující zdanění vybraných výrobků spotřební daní. Žalovaný tedy již nemá žádné důvody k tvrzení o nevěrohodnosti žalobcem předložených faktur prokazujících zdanění spotřební daní. Za tímto účelem žalobce předložil usnesení Krajského státního zastupitelství v Brně ze dne 4. 4. 2013, sp. zn. 1 KZV 29/2005.

[22] V podání ze dne 24. 1. 2017 označeném jako „*Doplnění žalobní argumentace*“ žalobce poukázal na pozdější judikaturu týkající se vyměření daně podle pomůcek dle § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

### V. Jednání konané dne 31. 1. 2017

[23] Žalobce při jednání setrval na již dříve písemně uplatněné argumentaci. Žalovaný uvedl, že žalobcem v doplnění žaloby citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 66/2015 není v nyní projednávané věci aplikovatelný. Žalobcova reakce na výzvu k podání daňového přiznání byla čistě formální, v průběhu řízení byl žalobce pasivní. Tam, kde žalobce faktury dodal, byly mu zajištěné vybrané výrobky vráceny. Přitom až do roku 2011 žalobce uváděl, že důkazy zadržuje policie. Do policejního spisu přitom mohl nahlížet. Žalobce měl povinnost důkazní, tuto však nesplnil. Žalovaný doplnil, že v některých výrobcích byl zjištěn závadný ethylenglykol.

[24] Soud konstatoval obsah soudního a daňového spisu. Listinami doloženými žalobcem v řízení před soudem, které však současně byly založeny v daňovém spisu (zejména podání žalobcova daňového poradce ze dne 23. 12. 2008 „*Sdělení k výzvě čj. 17763/08-016200-024*“), přitom nedokazoval.

[25] Soud k důkazu četl žalobcem předloženou kopii usnesení Krajského státního zastupitelství v Brně ze dne 4. 4. 2013, sp. zn. 1 KZV 29/2005, jímž bylo zastaveno trestní stíhání obviněných Mgr. P. M. (likvidátora žalobce) a dalších osob stíhaných pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 trestního zákona č. 140/1961 Sb., účinného do 31. 12. 2009, popř. § 240 trestního zákoníku č. 40/2009 Sb., spočívající v tom, že obvinění měli v době nejméně od měsíce května 2004 do 15. prosince 2005 na různých místech České republiky společně vyvíjet činnost úmyslně směřující ke zkrácení spotřební daně z lihu, daně z přidané hodnoty a daně z příjmů tím, že prostřednictvím uvedených společností (mimo jiné i žalobce a společností, jejichž faktury žalobce dokládal v daňovém řízení) zajišťovali nákup, výrobu, a distribuci lihových výrobků neevidovaných správcem daně, a do daňových přiznání zahrnovali pouze obraty evidované v řádném účetnictví, ve kterém nevykazovali veškeré tržby ve skutečnosti dosažené za zboží, jehož nákup, výrobu, skladování, distribuci a prodej zajišťovali, a dále též v tom, že v úmyslu získat majetkový prospěch na úkor České republiky soustavným krácením spotřební daně z lihu, nejpozději v měsíci září 2003 vytvořili a do 15. 12. 2005 zastřeně řídili a majetkově ovládali prostřednictvím formálně ustanovených jednatelů a společníků skupinu společností vyrábějících a distribuujících alkoholické nápoje, a podávali nepravdivá daňová přiznání či tato vůbec nepodávali. Státní zástupkyně dospěla k závěru, že

- *skutek I.*, jímž měla být způsobena škoda na dani z přidané hodnoty za měsíce říjen a listopad 2004 a na dani z příjmů právnických osob za měsíce říjen a listopad 2004 u společnosti RAIN COAST, s. r. o., nebyl trestným činem a nebyl důvod k postoupení věci,
- *skutek II.*, jímž měla být způsobena škoda na spotřební dani v únoru 2005 u výrobce FARNESE COMPANY, s. r. o., a na spotřební dani v únoru 2005 u výrobce SPIRITS DRINK, s. r. o., se nestal,
- *skutek III.*, jímž měla být v období od měsíce září 2003 do prosince 2005 zkrácena daňová povinnost společností SPIRITS DRINK, s. r. o., FRUIT DISTILLERY s. r. o., ROY – R, spol. s r. o., a FARNESE COMPANY, s. r. o., nebyl trestným činem a nebyl důvod k postoupení věci.

[26] V odůvodnění usnesení je mimo jiné uvedeno, že „se provedeným dokazováním nepodařilo řádně zadokumentovat a prokázat konkrétní způsob jednání každého jednotlivého obviněného, míru jeho podílu či účasti na konkrétním dílčím skutku, kdo konkrétně dával pokyny k vystavení kterých konkrétních faktur za který daňový subjekt, ke které konkrétní dani a pro které konkrétní zdaňovací období, kdo tyto jednotlivé faktury daňové doklady vystavoval, kdy, za který dotčený daňový subjekt, který druh daně a za jaké zdaňovací období, dále vzájemnou provázanost včetně mechanismu nadřízenosti a podřízenosti mezi jednotlivými členy takto organizované skupiny a zejména pohnutku či úmysl jako jeden ze zásadních formálních znaků skutkové podstaty trestného činu“. Nebyly tak naplněny všechny obligatorní formální znaky skutkové podstaty předmětných trestných činů. Absentuje též dostatek objektivních a úplných podkladů pro faktické doložení vyčíslení daňových úniků ve vazbě ke konkrétní dani, zdaňovacímu období a konkrétnímu daňovému subjektu. Státní zástupkyně též uvedla, že poškozený stát „měl a má rovněž možnost domoci se uspokojení svého případného nároku na vymození neodvedených prostředků do státního rozpočtu použitím prostředků jak v rámci daňového řízení, tak i občansko či obchodněprávního řízení, čehož v dostatečné míře nevyužil“. Trestní represe je prostředkem „ultima ratio“, z čehož plyne, že „ochrana právních statků má být v první řadě uplatňována prostředky práva občanského, obchodního či správního, a teprve tam, kde je taková ochrana neúčinná a kde porušení chráněných vztahů naplňuje znaky konkrétní skutkové podstaty trestného činu, je na místě uplatňovat trestní odpovědnost“.

[27] Naopak žalobcem navržený výslech svědka Mgr. P. M. soud neprovedl, neboť z tohoto návrhu nebylo patrné, co by mělo být takto získanou výpovědí prokázáno. S ohledem na obsah daňového spisu proto soud tento důkazní návrh považoval za nadbytečný.

## VI. Posouzení věci soudem

[28] Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.

[29] V daném případě byl žalobce vyzván k podání daňového přiznání ke spotřební dani z lihu za zdaňovací období prosinec 2005 (výzva ze dne 3. 12. 2018, doručená dne 19. 12. 2008). Na tuto výzvu žalobce zareagoval nikoli podáním daňového přiznání, ale podáním ze dne 23. 12. 2008, jímž správci daně sdělil, že ve výzvě není nijak konkretizován vznik daňové povinnosti, žalobce si přitom není vědom žádných zákonných skutečností, na jejichž základě by mu předmětná daňová povinnost vznikla. Dále poukázal na kontext současně probíhajícího řízení o zajištění vybraných výrobků a zdůraznil, že žádný orgán doposud nezjistil „nezdaněný líh“ ve smyslu § 68 písm. d) zákona o spotřebních daních. Pouhé zajištění lihu ke vzniku povinnosti odvést daň nestačí.

[30] Tento úkon správce daně nepovažoval za podání daňového přiznání ve smyslu § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a vyměřil daň za použití pomůcek. Tento způsob stanovení daně žalovaný aproboval.

[31] Při posuzování věci soud vycházel v první řadě z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013-29 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Z něj plyne, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek pro nepodání daňového přiznání (ať již dle § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, tak dle § 145 odst. 1 daňového řádu) nejsou splněny za situace, kdy daňový subjekt nebyl zcela nečinný, brojil-li proti výzvě správce daně k podání daňového přiznání s tím, že není plátcem daně a není povinen daňové přiznání podat. Byť tedy neučinil své sdělení stran daňové povinnosti na předepsaném formuláři (daňovém přiznání), učinil tak nepochybně v podání adresovaném správci daně. Nelze tak konstatovat, že daňový subjekt se správcem daně nekomunikoval, a jsou bez dalšího dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, aniž by správce daně umožnil řádné dokazování.

[32] Podle rozsudku téhož soudu ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015-36, pak nelze přechod z dokazování na pomůcky (ve smyslu § 145 daňového řádu) včetně omezeného odvolacího přezkumu vztáhnout na situace, kdy daňový subjekt s obsahem, resp. s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání nesouhlasí a tento nesouhlas kvalifikovaně a před doměřením daně z úřední povinnosti správci daně sdělí.

[33] Zdejší soud má za to, že přesně tak se v dané věci stalo. K věci je ovšem ještě třeba uvést, že ani z § 44 zákona o správě daní a poplatků, ani z § 145 daňového řádu nelze dovodit povinnost správce daně stanovit daň za použití pomůcek, a to ani v případě pasivity daňového subjektu. Procesní předpisy vždy upřednostňovaly stanovení daně dokazováním, neboť správné zjištění a stanovení daně je (a vždy bylo) prvořadým cílem správy daně. Na druhou stranu z § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků jasně plyne, že správce daně v případě splnění hypotézy tohoto ustanovení není povinen předpokládat vykázání daně ve výši nula. Jedná se pouze o jednu z možností dalšího postupu správce daně, který tak není povinen zdůvodňovat, pro kterou z nabízených variant dalšího postupu v daňovém řízení se rozhodl. Z tohoto důvodu současně není důvodná argumentace žalobce o retroaktivním postupu správních orgánů, pokud se ve svých rozhodnutích opíraly nikoli již o § 44 zákona o správě daní a poplatků, ale již pouze o § 145 daňového řádu (jenž předpokládá tvrzení daně ve výši 0 Kč tehdy neznal).

[34] Jak plyne z výše uvedeného, v nyní projednávané věci žalobce zareagoval na výzvu správce daně k podání daňového přiznání tvrzením, že mu daňová povinnost nevznikla, přičemž toto tvrzení podložil sice stručnou, avšak legitimní argumentací. Nelze tak dospět k závěru, že by žalobce byl nečinný (tím, že nepodal daňové přiznání). Již z tohoto hlediska lze tedy krok správce daně, který za této situace přistoupil ke stanovení daně za použití pomůcek, hodnotit minimálně jako sporný. Na druhou stranu nutno uvést, že v dalším průběhu správního řízení byl žalobce poměrně pasivní s tím, že jeho účetnictví je v rukou policie.

[35] Ve věci je však zásadní jiná věc. Přestože oba správní orgány ve svých rozhodnutích uváděly, že daň stanovily za použití pomůcek, fakticky ji stanovily dokazováním. Tato skutečnost je zcela zjevně patrná z rozhodnutí žalovaného, v němž jsou použité důkazy poctivě označovány jako pomůcky, je k nim však přistupováno jako k důkazům (viz např. strany 5–7, 9–19 a 20–23 napadeného rozhodnutí). V tomto ohledu je též klíčovým, že žalovaný v řízení nepostupoval způsobem omezené apelace (tedy pouhým přezkumem splnění

podmínek pro použití pomůcek správcem daně), ale formou apelace plné. Postup správních orgánů se tak v tomto ohledu může jevit jako matoucí.

[36] Soud se nicméně snažil nazírat na postup žalovaného materiálně. Pokud tedy správní orgány fakticky stanovily daň dokazováním, bylo nezbytné, aby vyvrátily či alespoň řádně zpochybnilly důkazy navrhované žalobcem. Tak se ovšem nestalo. Žalobce poté, co do své dispozice získal zadržované účetnictví, předložil žalovanému faktury, které dle jeho názoru ve spojení s inventurním seznamem měly prokazovat zdanění vybraných výrobků. Žalovaný však tyto navržené důkazy zpochybnil pouze nedostatečně. Tato skutečnost je patrná zejména u označení za nevěrohodné faktur společností RESTMAIL, s. r. o., PERFECT BUSINESS, s. r. o., FANTASTIC TRADE, s. r. o., a SHOCK POWER, s. r. o., s tím, že tyto společnosti byly prověřovány policií, jedná se o společnosti personálně propojené se stíhanými osobami a jejich účetnictví bylo původně zajištěno policií. Takové skutečnosti sice mohou být indiciemi vedoucími správce daně k bližšímu prověření prokazovaných transakcí, samy o sobě však jsou pro účel jejich zpochybnění coby důkazů předložených žalobcem nedostačující. Naopak použití shodnými znaky charakterizovatelných faktur společnosti FARNESE COMPANY, s. r. o., jako „pomůcek“ žalovaný aproboval vskutku jen na základě toho, že tyto byly fakticky prověřeny jinými celními orgány. V tomto ohledu lze přitakat žalobci, že uznání předložených faktur bylo na libovůli správce daně.

[37] Stejně tak (tedy jako nedostatečnou) lze hodnotit argumentaci žalovaného ohledně návrhu důkazu evidencí kontrolních pásek a kontrolními páskami samotnými. Sám žalovaný uvedl, že tyto pásky mohou vytvářet vyvratitelnou domněnku zdanění, zároveň však konstatoval, že samy o sobě zdanění prokázat nemohou. Žalovaný se však již nezabýval tím, zda tyto pásky, resp. jejich evidence nemohou sloužit jako podpůrný důkaz k tvrzením žalobce, a nezabýval se tak jejich případnou souvislostí s důkazy jinými (tedy zejména fakturami a inventurním seznamem).

## VII. Závěr a náklady řízení

[38] Z výše uvedených důvodů soud shledal rozhodnutí žalovaného nezákonným. Proto je zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1, 3, 4 s. ř. s.). V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), se žalovaný bude pečlivě zabývat důkazními návrhy žalobce a jejich případné zpochybnění pro účely dokazování daňové povinnosti řádně odůvodní. K uvedenému možno dodat, že okolnost zastavení předmětného trestního stíhání neznamená, že by případné vzniklé daňové povinnosti nebylo možno vůbec stanovit (je tomu přesně naopak – viz závěr usnesení o zastavení trestního stíhání) či že by výsledky trestního řízení byly v řízení daňovém zcela nepoužitelné. K těmto však musí správce daně přistupovat shodným způsobem jako k důkazům jiným a tyto hodnotit ve všech souvislostech.

[39] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[40] Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova advokáta a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V daném případě se jednalo o pět úkonů právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika k vyjádření žalovaného ze dne 10. 6. 2013, doplnění žaloby ze dne 24. 1. 2017, účast na jednání před soudem dne 31. 1. 2017) a pět režijních paušálů, tedy ve výši 5 x 3 100 Kč, a 5 x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), g), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 17 000 Kč. Protože advokát žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 3 570 Kč, odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč. Celkem mu tedy vůči žalovanému byla přiznána náhrada nákladů ve výši 23 570 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 31. ledna 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.  
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:  
Dana Janků