



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Bruse v právní věci **žalobce: J. Š.**, nar. „X“, bytem „X“, zastoupeného JUDr. Zdeňkem Weigem, advokátem, se sídlem Nad Zátíším 586/22, Praha 4, proti **žalovanému: Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 7. 2013, č. j. 7389-7/2013-900000-304.8,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 7. 2013, č. j. 7389-7/2013-900000-304.8, jímž byl změněn platební výměr Celního úřadu Chomutov (dále jen „celní úřad“) ze dne 25. 2. 2010, č. j. 1002-3/2010-086300-022, ve znění rozhodnutí o opravě ze dne 15. 3. 2010, č. j. 1002-4/2010-086300-022. Tímto platebním výměrem celní úřad podle § 32 a § 46 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), vyměřil žalobci spotřební daň z tabákových výrobků z moci úřední ke dni 29. 10. 2009 ve výši 71.692 Kč, splatnou do 30 dnů od doručení platebního výměru. Žalovaný napadeným rozhodnutím nahradil text popisující výpočet a stanovující daňovou povinnost vlastním výpočtem a stanovením vyměřené daňové povinnosti částkou 48.282 Kč. Žalovaný daň vyměřil za 1.960 kusů cigaret značky Jin Ling částkou 3.764 Kč, za 40 kusů

cigaret značky Marlboro částkou 88 Kč, za 8,31 kg tabáku Cézár částkou 10.637 Kč, za 21,51 kg tabáku Golem částkou 27.533 Kč a za 4,89 kg tabáku Česká směs částkou 6.260 Kč.

V žalobě žalobce především poukázal na nepřiměřenou délku odvolacího řízení. Odvolání podal dne 23. 3. 2010 a žalovaný o něm rozhodl teprve dne 9. 7. 2013. Žalobce zdůraznil, že správce daně je podle § 7 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), povinen postupovat bez zbytečných průtahů. V pokynu Ministerstva financí č. D-348, o stanovení lhůt při správě daní, byla pro vydání rozhodnutí o odvolání stanovena lhůta šesti měsíců, kterou může nadřízený správní orgán ve složitých a odůvodněných případech prodloužit. Lhůta pro vydání rozhodnutí v této věci prodloužena nebyla a rozhodnutí nebylo vydáno ve lhůtě šesti měsíců od doručení odvolání. Nerespektování interních předpisů o lhůtách pro vyřízení odvolání je podle nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 146/01, nutno hodnotit jako porušení práva na vyřízení věci v přiměřené lhůtě. Také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, judikoval, že správní praxe vytvořená na základě vnitřního předpisu, spočívající v tom, že vytýkácí řízení se uzavírají v určitých lhůtách, je právně závazná. Lhůta pro rozhodnutí o odvolání stanovená v pokynu č. D-348 byla pro správní orgány závazná a její nedodržení nese znaky libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení.

Žalobce dále namítal, že u něj nebyly splněny osobní a věcné podmínky daňové povinnosti pro to, aby mohl celní úřad vyměřit daň podle pomůcek. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 78/2007 žalobce konstatoval, že teprve objektivní nemožnost dokazování opravňuje správce daně přejít na pomůcky. V této souvislosti žalobce opakovaně upozorňoval na to, že tabákové výrobky nalezené dne 29. 10. 2009 v jeho autě patřily panu L. X. H., žalobci proto daňová povinnost nevznikla a správce daně byl povinen prokazovat opak, nikoliv automaticky vyměřit daň podle pomůcek. Žalobce uvedl, že zhruba po roce od vydání platebního výměru začal celní úřad zjišťovat, zda by plátcem nemohl být L. X. H., tedy měl pochybnosti o tom, zda plátcem je skutečně žalobce. Přinejmenším v době vydání platebního výměru tak nebyla splněna osobní podmínka daňové povinnosti, a proto nebylo možné stanovit daň podle pomůcek. K výzvě celního úřadu ze dne 1. 7. 2011 k předložení důkazů o tom, že zapůjčil dne 29. 10. 2009 své vozidlo panu L. X. H., žalobce poznamenal, že v té době již byl vydán platební výměr, podle kterého měl vybrané výrobky skladovat nebo dopravovat žalobce, proto mu nebylo zřejmé, k jakému účelu chtěl celní úřad uvedený důkaz. Žalobce doplnil, že podle nálezů Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, není správce daně oprávněn vyzývat daňové subjekty k čemukoliv, ale pouze k prokázání toho, co samy tvrdí.

Ke skutkovým zjištěním celních orgánů žalobce uvedl, že skutečnost, že se pan L. X. H. v únoru 2011 nezdržoval na své adrese „X“, není důkazem toho, že nemohl mít v říjnu 2009 od žalobce zapůjčeno vozidlo. Zapůjčení vozidla nevyvrací ani zjištění, že panu L. X. H. skončilo dne 23. 8. 2008 povolení k pobytu; mohl se totiž na území České republiky zdržovat i nadále, byť protiprávně. Důkazem pro označení žalobce za plátce spotřební daně bylo pouze tvrzení pracovníků celního úřadu, že jej viděli vystupovat z auta; sdělení ohledně pobytu pana L. X. H. totiž celní úřad neměl v době vydání platebního výměru k dispozici.

Žalobce poukázal také na nesrovnalosti v časech, kdy měl celní úřad provádět určité úkony. Podle žalobce rovněž zůstává otázkou, kdy a jak celní úřad zjistil, že se jedná o tabákové výrobky neznačené tabákovou nálepkou. Podle záznamu o kontrole se kontrola uskutečnila dne 29. 10. 2009 v 9:10 hod., v protokolu o místním šetření je uvedeno, že místní šetření bylo provedeno dne 30. 10. 2009 v 11:30 hod. Podle záznamu o kontrole se příslušníci

Policie České republiky na místo dostavili dne 30. 10. 2009 ve 12:00 hod. a ve 12:20 hod. zahájili ohledání vozidla. Žalobce se pozastavil nad tím, že místní šetření bylo zahájeno v 11:30 hod., ačkoliv policie provedla ohledání vozidla až ve 12:20 hod. Dále podotkl, že protokol o zajištění byl sepsán v okamžiku zahájení kontroly v 9:10 hod., ačkoliv má být sepisován po kontrole.

Závěrem žalobce namítl, že napadené rozhodnutí bylo vydáno až po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Konstatoval, že lhůta pro podání daňového přiznání uplynula dne 25. 11. 2009, ve tříleté lhůtě (tj. do 25. 11. 2012) však daň nebyla pravomocně vyměřena. S poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu žalobce uvedl, že po marném uplynutí prekluzivní lhůty nelze daň vyměřit, napadené rozhodnutí je proto nezákonné.

Žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí včetně předcházejícího rozhodnutí celního úřadu zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Uvedl, že dne 18. 1. 2010 vydal celní úřad výzvu k podání daňového přiznání, se kterou byl žalobce seznámen nejpozději dne 26. 1. 2010, kdy na tuto výzvu reagoval. Lhůta pro vyměření daně tak začala běžet znovu od konce roku 2010, prekluze vyměření spotřební daně by nastala, kdyby daň nebyla pravomocně vyměřena do 31. 12. 2013. Žalovaný připustil, že napadené rozhodnutí nebylo vydáno ve lhůtě podle pokynu Ministerstva financí č. D-348. Cílem zmíněného pokynu bylo implementovat do správy daní lhůty, jejichž překročení implikuje právo ochrany před nečinností. Žalobce svého práva ochrany před nečinností v řízení před správcem daně nevyužil. Překročení uvedené lhůty nemůže mít podle žalovaného latentní účinek v podobě zániku práva pravomocně vyměřit daň, neuplynula-li zákonem stanovená lhůta k jejímu vyměření.

K námitce nesplnění podmínek pro vyměření daně pomůckami žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 93/2004. Dodal, že žalobce nepodal daňové přiznání a nenavrhl ani nepředložil žádné důkazy, z nichž by bylo možno výši daně vypočíst. V takovém případě je stanovení daňové povinnosti dokazováním pojmově vyloučeno a daňový subjekt se vlastní vinou zbavuje možnosti prokázat základ daně a daň. Žalovaný připomněl, že důkazní břemeno nese ten, kdo určitou skutečnost tvrdí. Žalobce tvrdil, že dne 29. 10. 2009 zapůjčil vozidlo panu L. X. H., přičemž tuto skutečnost neprokázal. Žalovaný upozornil na to, že žalobce seznámil se všemi důkazními prostředky a se závěry, které z nich dovozoval. Současně poskytl žalobci prostor, aby se dalšími důkazními prostředky pokusil zvrátit skutková zjištění, z nichž hodlal žalovaný vycházet; žalobce však žádné další důkazní prostředky nepředložil, ani nenavrhl.

Žalovaný setrval na svém závěru, že plátcem daně ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je v projednávané věci žalobce. Tomuto závěru svědčí skutečnost, že byl celníky vizuálně identifikován při vystupování z vozidla, byl prokazatelně vlastníkem tohoto vozidla, identifikovala jej i prodavačka obchodu, kam následně vstoupil, obchod opustil zcela nestandardním způsobem a v řízení zcela nedostatečně a nevěrohodně poukazoval na osobu, jíž měl údajně vozidlo zapůjčit. Tvzení žalobce shledal žalovaný zcela účelovým ve snaze vyhnout se daňové povinnosti. V jednotlivých úkonech provedených celním úřadem žalovaný rozpory nezjistil a podotkl, že tabákové výrobky byly zajištěny rozhodnutím, nikoliv protokolem o zajištění, který v projednávané věci vůbec nebyl sepsán.

Žalobce v replice k vyjádření zopakoval, že odvolací orgán nepostupoval podle pokynu Ministerstva financí č. D-348, tudíž byl jeho postup protiprávní. Takovým postupem, který navíc nese prvky libovůle a nerovného zacházení, nelze podle žalobce dospět k vydání bezvadného rozhodnutí. Žalobce nesouhlasil s výkladem žalovaného o běhu prekluzivní lhůty, neboť lhůta by v takovém případě byla čtyřletá, což odporuje nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, podle kterého má být prekluzivní lhůta jen tříletá. Žalobce proto trval na tom, že lhůta pro vyměření daně marně uplynula dne 25. 11. 2012.

Žalovaný ve vyjádření k replice označil výklad žalobce ve věci prekluze lhůty pro vyměření daně za mylný. V daném případě v souladu s ustálenou judikaturou počal běh lhůty k vyměření daně od 1. 11. 2009, avšak podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků počala tříletá lhůta běžet znovu od konce roku, ve kterém byl žalobce zpraven o úkonu směřujícím k vyměření daně. Prekluze by tak nastala dne 1. 1. 2014. Žalovaný uznal, že správce daně pochybil, když nedodržel interní lhůtu pro rozhodnutí o odvolání. Žalobce se však podle žalovaného pokouší učinit z institutu ochrany proti nečinnosti prostředek k odvrácení zákonného vyměření daně.

O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.

Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Ze správního spisu zjistil soud následující pro případ významné skutečnosti:

Podle záznamu o kontrole značení tabákových výrobků prováděl celní úřad dne 29. 10. 2009 kontrolu zaměřenou na značení tabákových výrobků a lihu. Při průjezdu ulicí Skalkovou v Chomutově si hlídka všimla vozidla Mercedes Benz, typ Vito, RZ „X“, které parkovalo u chodníku. Z vozidla vystoupil žalobce a rychle vstoupil do prodejny „Smíšené zboží“. Vzhledem k tomu, že žalobce již v minulosti distribuoval neznačené tabákové výrobky a lihoviny, zastavila hlídka u jeho vozidla. Při nahlédnutí oknem do zavazadlového prostoru zjistila tabákové výrobky neznačené platnou tabákovou nálepkou a lihoviny, a proto zajistila ostrahu vozidla, které navíc mělo odemčeny všechny dveře. V prodejně bylo zjištěno, že žalobce unikl zadním oknem, o čemž byl s prodáváčkou sepsán protokol. Žalobce byl kontaktován telefonicky, navzdory příslibu se nedostavil, na další telefonáty již nereagoval. Ostraha vozidla trvala nepřetržitě do příjezdu Policie České republiky, která dne 30. 10. 2009 ve 12:20 hod. zahájila ohledání vozidla. Při něm celní úřad zajistil 53 kg tabákových směsí a 2.000 cigaret neoznačených platnou tabákovou nálepkou, následně byly odebrány vzorky.

Do protokolu o podaném vysvětlení ze dne 29. 10. 2009 prodavačka paní J. B. uvedla, že žalobce zná, protože se občas zastaví na prodejně a nabízí různé zboží, především alkohol a cigarety. Dne 29. 10. 2009 přibližně v 9:45 hod. přišel žalobce do její prodejny současně s distributorem piva. Prodavačka prodejnu uzamkla a pověsila na dveře cedulku Přejímka zboží. Žalobce po celou dobu čekal vzadu ve skladu, kam se ukládalo pivo. Když poté prodavačka čekala na fakturu za pivo, žalobce rychle vylezl oknem a odešel.

Podle protokolu o místním šetření ze dne 30. 10. 2009 provedl celní úřad téhož dne v 11:30 hod. místní šetření u žalobce kontrolou nezajištěného vozidla Mercedes Benz Vito odstaveného na parkovišti v ulici Skalková, Chomutov. Protože se žalobce ke svému vozidlu nedostavil, byli přizváni příslušníci Policie České republiky, kteří dne 30. 10. 2009 v 11:20 hod. zahájili ohledání vozidla.

Z protokolu Policie České republiky o ohledání místa činu ze dne 30. 10. 2009 (začátek ohledání 12:20 hod.) a z úředního záznamu Policie České republiky z téhož dne vyplynulo, že ve vozidle, jehož majitelem byl žalobce, který nebyl v dané době k zastížení, se mimo jiné nacházelo 80 balení à 150 g tabákové směsi Cézar, 210 balení à 150 g tabákové směsi Golem, 38 balení à 150 g tabákové směsi Česká směs, 1.960 kusů cigaret Jin Ling a 40 kusů cigaret Marlboro červené. Tyto tabákové výrobky celní úřad rozhodnutím ze dne 30. 10. 2009 zajistil.

Podle protokolu o ústním jednání konaném dne 11. 11. 2009 od 9:00 hod. žalobce v přítomnosti svého zástupce po poučení vypověděl, že osoba, která odcházela od vozidla, nebyl on. Vozidlo dne 29. 10. 2009 ráno půjčil svému známému panu L. X. H., prodejci v tržnici SAPA v Praze. Ten se od uvedeného dne neozval. Žalobce uvedl, že neví, komu patří zajištěné tabákové výrobky. Do protokolu o ústním jednání ze dne 17. 12. 2009 žalobce zopakoval, že vozidlo půjčil L. X. H., ten mu je ale nevrátil. Žalobce uvedl, že mu není známo, že byl panu L. X. H. ukončen trvalý pobyt v roce 2008. Doplnil, že v prodejně „Smíšené zboží“ dne 29. 10. 2009 nebyl.

Z protokolů o zkoušce ze dne 13. 1. 2010 se podává, že odebrané vzorky tabákové směsi značky Golem a Cézar nelze kouřit v lulce, nelze ubalit do formy cigarety, ale lze je naplnit do cigaretové dutinky pomocí pístové plničky a cigaretu lze kouřit. Tabákovou směs Česká směs lze kouřit v lulce, ubalit do formy cigarety i naplnit do cigaretové dutinky a kouřit.

Výzvou ze dne 18. 1. 2010 celní úřad vyzval žalobce k podání daňového přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období říjen 2009. Tato výzva byla žalobci doručena dne 20. 1. 2010. V reakci na výzvu žalobce prostřednictvím svého zástupce dne 26. 1. 2010 sdělil, že zboží ve vozidle nebylo jeho, vozidlo půjčil panu L. X. H., který s ním dne 29. 10. 2009 časně ráno odjel.

Celní úřad Most na základě dožádání zjišťoval místo pobytu pana L. X. H. a přípisem ze dne 7. 2. 2010 sdělil celnímu úřadu, že se na uvedené adrese nezdržuje.

Dne 25. 2. 2010 vydal celní úřad platební výměr, jímž žalobci vyměřil spotřební daň z tabákových výrobků ke dni 29. 10. 2009 částkou 71.692 Kč. Dne 1. 3. 2010 doručil platební výměr zástupci žalobce. Rozhodnutím ze dne 15. 3. 2010 celní úřad opravil zřejmou nesprávnost platebního výměru spočívající v chybném čísle vybraného výrobku (číslo 240201 nahradil číslem 240101). Dne 24. 3. 2010 podal žalobce odvolání proti platebnímu výměru.

Přípisem ze dne 25. 2. 2011 sdělilo Ministerstvo vnitra celnímu úřadu, že panu L. X. H. skončilo povolení k pobytu uplynutím doby dne 23. 8. 2008.

Celní úřad v rámci odvolacího řízení vyzval dne 1. 7. 2011 žalobce, aby zajistil účast pana L. X. H. nebo aby jiným věrohodným způsobem doložil, že vozidlo Mercedes Benz Vito,

RZ „X“, bylo této osobě zapůjčeno a touto osobou dne 29. 10. 2009 užíváno. V reakci na tuto výzvu předložil žalobce stanovisko ze dne 19. 7. 2011, ve kterém konstatoval, že za plátce daně celní úřad považoval žalobce a nikdy v průběhu řízení jej nevyzval k předložení důkazů vyvracejících toto tvrzení. Žalobce proto neviděl důvod, aby zajišťoval účast pana L. X. H. nebo jinak dokládal, že mu dne 29. 10. 2009 zapůjčil vozidlo.

Přípisem ze dne 19. 3. 2013 seznámil žalovaný žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují. Uvedl, že panu L. X. H. skončilo povolení k pobytu na území České republiky dne 23. 8. 2008 (viz sdělení Ministerstva vnitra) a na udané adrese se nezdržuje (zjištění Celního úřadu Most). Konstatoval, že žalobce nepředložil žádný důkaz o tom, že vozidlo skutečně zapůjčil této osobě, ani jinými důkazními prostředky nevyvrátil, že jej dne 29. 10. 2009 poznali pracovníci celního úřadu a prodavačka, s níž byl sepsán protokol o podání vysvětlení. Žalovaný proto zastával názor, že celní úřad nepochybil, pokud plátcem spotřební daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních určil žalobce. Žalovaný současně žalobce poučil o možnosti nahlédnout do spisu a vyzval jej, aby se do deseti dnů od doručení výzvy vyjádřil ke shromážděným důkazům. Žalobce přitom podle § 115 odst. 4 daňového řádu poučil, že po uplynutí uvedené lhůty nebude k návrhům na provedení dalších důkazů přihlížet.

Ve stanovisku k této výzvě žalobce uvedl, že se celní orgány začaly zabývat otázkou pana L. X. H., kterému žalobce dne 29. 10. 2009 zapůjčil vozidlo, až jeden rok po vydání platebního výměru; vůbec se nevypořádaly s tím, zda uvedená osoba skladovala předmětné tabákové výrobky, a bez důkazů určily za osobu, která je skladovala, žalobce. Zjištění Celního úřadu Most, že se L. X. H. nezdržuje na adrese „X“, ani sdělení Ministerstva vnitra o ukončení jeho pobytu na území nejsou důkazem toho, že mu žalobce nemohl vozidlo půjčit. Podle názoru žalobce tak jediným důkazem toho, že předmětné tabákové výrobky měl ve svém vozidle skladovat žalobce, je prohlášení pracovníků celního úřadu. Žalobce dále uvedl, že paní B. (prodavačka) u hlavního líčení před Okresním soudem v Chomutově vypověděla, že dne 29. 10. 2009 v dopoledních hodinách přišel do obchodu na Skalkové ulici žalobce, jehož v jednacím síni poznala, a nabízel nějaké zboží. Hned za ním přišli ještě „pivaři“, proto zamkla vchodové dveře a šla s nimi do zadní místnosti skládat pivo. Dále popsala, že žalobce zůstal v místnosti do doby, než se složilo pivo, a potom prodejnu opustil okénkem, jímž se pivo skládalo. Prodavačka také prohlásila, že si nevšimla vozu, kterým žalobce přijel; žalobce tedy poznala jen jako osobu, která do prodejny vstoupila a něco jí nabízela.

Žalovaný poté dožádal Celně technickou laboratoř Praha o zjištění hmotnosti zajištěného tabáku a po obdržení výsledků převážení vydal žalobou napadené rozhodnutí.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Předně se soud zabýval námitkou prekluze práva vyměřit spotřební daň. V této souvislosti považuje soud za potřebné připomenout, že řízení před celním úřadem bylo zahájeno v době platnosti a účinnosti zákona o správě daní a poplatků, zatímco následné řízení o odvolání bylo počínaje dnem 1. 1. 2011 vedeno v režimu daňového řádu (k tomu srov. § 264 odst. 1 daňového řádu).

Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném ke dni, ke kterému byla žalobci vyměřena spotřební daň (29. 10. 2009), platí, že „[p]okud tento nebo

zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.“ Podle výkladu tohoto ustanovení učiněného v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dostupného na <http://nalus.usoud.cz>, právo vyměřit nebo doměřit daň zaniká po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, neboť jinak by výslovná tříletá lhůta byla prodloužena na lhůtu čtyřletou. Tento výklad ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, akceptoval rovněž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu (srov. usnesení ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 - 122, publ. pod č. 2229/2011 Sb. NSS, www.nssoud.cz) s tím, že se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno.

V souzené věci počala tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně plynout od konce zdaňovacího období říjen 2009 (tj. od 31. 10. 2009), ve kterém vznikla daňová povinnost. Z hlediska dalšího běhu lhůty je podstatné ustanovení § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků, podle kterého *„[b]yl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.“* Za úkon směřující k vyměření daně je třeba v kontextu ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 12. 9. 2007, č. j. 8 Afs 42/2006 - 47, rozsudek ze dne 11. 10. 2007, č. j. 5 Afs 155/2006 - 90, publ. pod č. 1441/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 22. 7. 2013, č. j. 8 Afs 61/2012 - 38, www.nssoud.cz) považovat i výzvu k podání daňového přiznání, kterou celní úřad vydal dne 18. 1. 2010 a dne 20. 1. 2010 doručil žalobci. Na tuto výzvu žalobce reagoval prostřednictvím svého zástupce dne 26. 1. 2010, není proto pochyb o tom, že žalobce i jeho zástupce byli o předmětné výzvě zpraveni. V souladu s citovaným ustanovením počala tříletá prekluzivní lhůta k vyměření daně znovu plynout od konce roku 2010, její konec by tudíž v souladu se zákonem o správě daní a poplatků připadl na 31. 12. 2013.

V mezidobí však nabytí účinnosti daňový řád, jehož přechodné ustanovení § 264 odst. 4 věty první a druhé určuje, že *„[b]ěh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů.“* Lhůta pro vyměření daně v souzené věci počala běžet před účinností daňového řádu, před jeho účinností byla vydána i výzva k podání daňového přiznání ze dne 18. 1. 2010 a žalobce i jeho zástupce byli o tomto úkonu směřujícím k vyměření daně zpraveni. Okamžik počátku běhu lhůty k vyměření daně i účinky výzvy k podání daňového přiznání se tudíž posuzují podle zákona o správě daní a poplatků. To znamená, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně v souzené věci počala znovu plynout od konce roku 2010, trvala tři roky bez ohledu na změnu právní úpravy a její konec připadl na 31. 12. 2013. Spotřební daň byla žalobci pravomocně vyměřena žalobou napadeným rozhodnutím, které bylo doručeno do datové schránky zástupce žalobce dne 9. 7. 2013 a téhož dne nabylo právní moci. Stalo

se tak zcela evidentně ještě před uplynutím prekluzivní lhůty k vyměření daně stanovené v § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků aplikovaném v souladu s přechodným ustanovením § 264 odst. 4 věty druhé daňového řádu.

Námitku žalobce, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně, vyhodnotil soud jako nedůvodnou. Žalobce se mýlí, pokud judikaturu Ústavního soudu zjednodušeně nazývanou „3+0“ vztahuje k § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, neboť předmětná judikatura se zabývala především výkladem odstavce 1 tohoto ustanovení ve znění účinném do 31. 12. 2009 a řešila, zda má být pro počátek běhu prekluzivní lhůty určující konec zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, nebo konec zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Pro výklad ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků tak platí výše zmíněná ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu, která je plně v souladu s judikaturou Ústavního soudu zjednodušeně nazývanou „3+0“.

Dále se soud zabýval námitkou žalobce napadající vyměření spotřební daně podle pomůcek. Na tomto místě je třeba připomenout, že zákon o správě daní a poplatků uvádí tři základní způsoby stanovení daně: dokazováním (§ 31 odst. 1 až 4), podle pomůcek (§ 31 odst. 5 a 6) a sjednáním daně (§ 31 odst. 7). Ze systematiky ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků je přitom zřejmé, že za základní metodu stanovení daně považoval zákonodárce dokazování, neboť daňový základ a daň jsou tímto postupem stanoveny nejpresněji a tento postup nejvíce šetří práva daňového subjektu. Stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek a sjednání daně jsou metody náhradní, které přicházejí v úvahu až při vyloučení možnosti stanovit daň dokazováním. Míra přesnosti je pak nepochybně nižší než u metody předchozí. Zákon tedy předpokládá, že ke stanovení daňové povinnosti dojde dokazováním, případně za použití pomůcek či na základě sjednání daně, přičemž použití každé následující metody bude možné pouze při vyloučení metody předchozí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2005, č. j. 2 Afs 211/2004 - 116, www.nssoud.cz).

V souzené věci byla daň vyměřena tak, že zjištěné množství tabákových výrobků bylo vynásobeno příslušnou sazbou daně. Pouze v odůvodnění platebního výměru celní úřad s odkazem na § 44 zákona o správě daní a poplatků uvedl, že nebylo podáno daňové přiznání, a proto daň vyměřil podle pomůcek. Podobně se v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyjádřil žalovaný. Fakticky se však nejednalo o vyměření daně jen na základě určité míry pravděpodobnosti, jak je typické pro stanovení daně podle pomůcek, nýbrž o stanovení daně výpočtem na základě přesně zjištěné hmotnosti zajištěných tabákových výrobků, tedy stanovení daně dokazováním. Ke shodnému závěru dospěl v podobném případě také Nejvyšší správní soud (srov. rozsudek ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013 - 29, www.nssoud.cz). Ačkoliv tedy celní orgány v odůvodnění svých rozhodnutí hovořily o vyměření daně podle pomůcek, ve skutečnosti daň vyměřily dokazováním.

V naposledy citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dále vyslovil, že pokud celní orgány trvaly na tom, že daň stanovily formálně podle pomůcek, aniž by žalobci umožnily dokazovat, vyloučily tím žalobce z možnosti svá tvrzení prokázat. Taková situace však v souzené věci nenastala, neboť žalobci bylo poskytnuto mnoho příležitostí k tomu, aby navrhl provedení důkazů ke svým tvrzením, jak bude popsáno níže. Celé řízení tak bylo po faktické stránce vedeno v režimu stanovení daně dokazováním, neboť celní úřad vypočetl daň

na základě zjištěného množství tabákových výrobků a žalovaný následně řádně zjišťoval skutkový stav, seznamoval žalobce s provedenými důkazy a závěry, které na jejich základě učinil, a poskytl žalobci právo se k těmto zjištěním vyjádřit a navrhnout důkazy k prokázání svých tvrzení. Podle názoru soudu lze za této procesní situace dospět k závěru, že tvrzení celních orgánů o tom, že stanovily daň podle pomůcek, představuje vadu řízení, která nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť nezasáhla do žalobcových práv.

Žalobce v průběhu celého správního řízení tvrdil, že tabákové výrobky nalezené v jeho vozidle nepatřily jemu a že vozidlo dne 29. 10. 2009, kdy v něm byly předmětné výrobky nalezeny, zapůjčil panu L. X. H. K prokázání těchto tvrzení však žalobce nenavrl žádný důkaz. V této souvislosti soud připomíná, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu „*[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“ Nepostačuje tedy, pokud daňový subjekt zpochybňuje skutková zjištění správce daně toliko svými tvrzeními, aniž by k jejich prokázání navrhl jakýkoliv důkaz.

Celní úřad dokonce dne 1. 7. 2011 v reakci na žalobcovy odvolací námitky žalobce vyzval, aby svá tvrzení o zapůjčení vozidla panu L. X. H. doložil. Je lhotečné, že tuto výzvu učinil až po vydání platebního výměru, neboť i v průběhu odvolacího řízení je možné provádět dokazování (srov. § 115 odst. 1 daňového řádu) a napravovat případné nedostatky postupu správního orgánu prvního stupně, neboť obě řízení (prvostupňové a odvolací) tvoří dohromady jeden celek. V reakci na předmětnou výzvu však žalobce žádné důkazy nenavrl.

Další příležitost k uplatnění návrhu na provedení důkazů k prokázání žalobcových tvrzení poskytl žalovaný žalobci, když jej v souladu s § 115 odst. 2 větou první daňového řádu seznámil se svými skutkovými zjištěními a závěry, které z nich učinil. Současně s tímto seznámením totiž žalobci adresoval výzvu, aby se ke shromážděným důkazům ve stanovené lhůtě vyjádřil, a poučil jej o tom, že po uplynutí lhůty nebude k návrhům na provedení dalších důkazů přihlížet. Ani této možnosti žalobce nevyužil, neboť žádné návrhy na provedení důkazů neuplatnil, ačkoliv si musel být vědom toho, že v takovém případě bude mít žalovaný za prokázané, že plátcem spotřební daně z tabákových výrobků zajištěných dne 30. 10. 2009 v žalobcově vozidle je právě žalobce.

K námitce, že podle nálezu Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, není správce daně oprávněn vyzývat daňové subjekty k čemukoliv, ale pouze k prokázání toho, co samy tvrdí, soud podotýká, že celní úřad i žalovaný vždy žalobce vyzývali jen k prokázání jeho vlastních tvrzení. Celní úřad jej konkrétně vyzýval k prokázání toho, že dne 29. 10. 2009 měla žalobcovo vozidlo zapůjčeno jiná osoba, což je nesporně tvrzení žalobce, k jehož prokázání byl sám žalobce povinen navrhnout důkazy. Žalobce tak neučinil, tudíž neunesl důkazní břemeno.

Se žalobcem lze souhlasit v tom, že ukončení povolení k pobytu pana L. X. H., ani skutečnost, že se tato osoba nezdržuje na udané adrese, nejsou důkazem toho, že nemohl mít v říjnu 2009 od žalobce zapůjčeno vozidlo. Soud však znovu zdůrazňuje, že tvrzení o zapůjčení vozidla uplatnil žalobce, tudíž nesl i důkazní břemeno k prokázání tohoto tvrzení. Žalobce se mýlí, pokud se domnívá, že celní úřad neměl k době vydání platebního výměru k dispozici informace ohledně pobytu pana L. X. H. Z protokolu o ústním jednání ze dne 17. 12. 2009

totiž jednoznačně vyplývá, že se celní orgán žalobce dotazoval, zda ví o ukončení oprávnění této osoby pobývat na území České republiky v roce 2008.

Soud uzavírá, že žalobce ve vztahu ke svým tvrzením předneseným v průběhu správního řízení neunesl důkazní břemeno. Žalobci se tak nepodařilo vyvrátit ani zpochybnit věrohodnost výpověďmi celníků a paní B. řádně prokázaných zjištění celních orgánů o tom, že žalobce byl dne 29. 10. 2009 spatřen, jak odchází od svého vozidla do prodejny „Smíšené zboží“, kterou následně opustil oknem skladu. Tato zjištění postačují pro závěr, že žalobce byl podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních plátcem spotřební daně z tabákových výrobků, neboť to byl právě žalobce, kdo ve svém vozidle dopravoval, případně skladoval, vybrané výrobky, aniž prokázal jejich zdanění nebo oprávněné nabytí bez daně. Zkušenosti celních orgánů s osobou žalobce a jeho podezřelé jednání přitom byly indicií k tomu, že ve vozidle se mohou nacházet nezdaněné vybrané výrobky, což bylo následnou kontrolou a analýzou odebraných vzorků prokázáno.

K námitce rozporných údajů v jednotlivých protokolech popisujících události nastalé ve dnech 29. a 30. 10. 2009 soud podotýká, že rozdíly v časových údajích 11:20 versus 12:20 hod. mají charakter chyby v psaní nebo počtech a nejsou vůbec způsobilé zpochybnit věrohodnost dalších údajů v těchto protokolech zaznamenaných. Ze správního spisu přitom jednoznačně vyplývá, že celní úřad zahájil kontrolní činnost, při které si hlídka všimla, jak žalobce odchází od svého vozidla do obchodu „Smíšené zboží“, dne 29. 10. 2009 v 9:10 hod. Vzhledem k tomu, že žalobce utekl a na výzvu celního úřadu se během uvedeného dne zpět k vozidlu nedostavil, musela při kontrole vozidla namísto nepřítomného žalobce asistovat Policie České republiky. Ta se na místo dostavila až dne 30. 10. 2009 a v 11:20 nebo ve 12:20 hod. zahájila ohledání vozidla, v jehož průběhu prováděl celní úřad od 11:30 nebo od 12:30 hod. místní šetření, které vyústilo v zajištění vybraných výrobků nacházejících se v žalobcově vozidle. Součinnost i účast při těchto úkonech žalobce odmítl, ačkoliv byl celním úřadem telefonicky vyzván, aby se dostavil. Ve správním spisu pak soud nenalezl žalobcem zmiňovaný protokol o zajištění vybraných výrobků, nýbrž toliko rozhodnutí o jejich zajištění. Námitce naznačující, že protokol o zajištění měl být sepsán již při zahájení kontroly, proto soud nepřisvědčil.

Žalobce dále namítal nedodržení lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání, stanovené v pokynu Ministerstva financí č. D-348. K této problematice soud podotýká, že hlavní smysl zmíněného pokynu spočívá ve vytvoření konkrétních pravidel umožňujících efektivní ochranu daňového subjektu proti nečinnosti správce daně tím, že tento interní předpis stanoví lhůty pro vydání rozhodnutí. Uvedený pokyn tudíž doplňuje ustanovení § 38 odst. 1 daňového řádu o ochraně proti nečinnosti pro případy, kdy lhůtu pro vydání rozhodnutí nestanoví zákon. Uplyne-li lhůta pro vydání rozhodnutí určená ve zmíněném pokynu, aniž správce daně rozhodnutí vydá, může se daňový subjekt domáhat ochrany proti jeho nečinnosti. K obdobným závěrům dospěl také Nejvyšší správní soud (srov. rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, www.nssoud.cz). Žalobce však v průběhu správního řízení možnost uplatnit prostředky proti nečinnosti odvolacího orgánu nevyužil. Vzhledem k tomu, že daňový řád nestanovil žádné lhůty pro vyřízení odvolání, ani nespojil s pozdním rozhodnutím o odvolání žádné následky (s výjimkou možné prekluze práva vyměřit daň), nemůže nedodržení lhůty pro rozhodnutí o odvolání samo o sobě založit nezákonnost napadeného rozhodnutí. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani žalobcem zmiňovaná judikatura

Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, neboť tato judikatura se týká ochrany před nečinností správních orgánů a rozhodně neoznačuje překročení lhůty pro vydání rozhodnutí za důvod jeho nezákonnosti.

S ohledem na výše uvedené soud žalobu vyhodnotil jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovaný, jemuž nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, ani náhradu nákladů řízení nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou 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.

V Ústí nad Labem dne 18. února 2015

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová