



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **M. P.**, zastoupený JUDr. Ladislavem Sádlikem, advokátem se sídlem Holečkova 31, Praha 5, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4 (původní žalovaný: Celní ředitelství Praha, se sídlem Washingtonova 7, Praha 1), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 6. 2013, č. j. 10 Af 60/2011 - 33,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 7. 6. 2011, č. j. 2896-10/2011-170100-21, Celní ředitelství Praha (dále také „celní ředitelství“ nebo „původní žalovaný“) zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo platební výměr Celního úřadu Kolín (dále také „celní úřad“ či „správce daně“) ze dne 28. 5. 2009, č. j. 11003/09-177500-024, jímž správce daně žalobci vyměřil spotřební daň z lihu za zdaňovací období února 2007 v celkové výši 1 053 110 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí Celního ředitelství Praha žalobou podanou u Městského soudu v Praze, přičemž navrhl, aby městský soud rozhodnutí celního ředitelství zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V důsledku nabytí účinnosti zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky (dále jen „zákon o celní správě“), účinného ode dne 1. 1. 2013, konkrétně § 4 odst. 1 písm. a) zákona o celní správě, vykonává působnost správního

orgánu nejbližší nadřízeného celním úřadům Generální ředitelství cel (dále jen „žalovaný“); právě s tímto orgánem, na který přešla působnost Celního ředitelství Praha, městský soud nadále jakožto s žalovaným jednal. Rozsudkem ze dne 27. 6. 2013, č. j. 10 Af 60/2011 - 33, městský soud následně žalobu zamítl.

Městský soud předně uvedl, že žalobce částečně opakuje námitky shodné s námitkami uvedenými v předchozí žalobě proti prvnímu rozhodnutí původního žalovaného o odvolání žalobce, a to včetně námitek, které městský soud v předchozím řízení neshledal důvodnými. Městský soud proto tyto námitky posoudil shodně jako ve svém rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 11 Af 17/2010 - 44, kterým zrušil původní rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 4. 2. 2010, č. j. 11994/09-1701-21/R.

Městský soud tak byl názoru, že činnost správce daně nelze považovat za účelovou v tom smyslu, že by správce daně podřadil vznik povinnosti daně přiznat a zaplatit do jiného období, než období vymezeného zákonem. Správce daně se totiž o rozhodných skutečnostech dozvěděl až v okamžiku, kdy mu byly tyto poznatky sděleny orgánem činným v trestním řízení. Až v dubnu roku 2007 poskytl odbor pátrání a dohledu Celního ředitelství Praha (dále též „odbor pátrání“), coby orgán činný v trestním řízení, důkazy z trestního řízení; právě z nich žalobce dovozoval odlišně od správce daně počátek běhu prekluzivní lhůty pro oprávnění daně vyměřit. Tyto důkazy získané odborem pátrání byly tímto orgánem činným v trestním řízení odtajněny k 13. 2. 2007 a toto datum je dnem, od něhož se odvíjí běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně; až k tomuto datu se správce daně dozvěděl informace relevantní pro zahájení daňového řízení. Správce daně tak zjistil existenci a množství nezdaněných výrobků k měsíci únoru 2007, nikoli k datu dřívějšímu, jak dovozuje žalobce. Argumentace žalobce nemění nic na závěrech městského soudu, dle nichž je nepochybné, že celní ředitelství mělo jisté informace o předmětném lihu již před únorem 2007, avšak tato povědomost není pro podřazení daně konkrétnímu zdaňovacímu období rozhodná. Tuto informaci totiž celní ředitelství mělo nikoli jako správce daně, ale jako orgán činný v trestním řízení. Samotný správce daně přitom až do února 2007 žádnými podstatnými informacemi nedisponoval a ve vztahu k němu tedy žádná lhůta běžet nemohla.

Dle městského soudu nebyla porušena ani zásada dvojinstančnosti daňového řízení. Městský soud uvedl, že je-li v § 12 odst. 1 a 2 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“) stanoveno, že celní ředitelství je orgánem činným v trestním řízení, nelze bez dalšího vycházet z toho, že v případě, kdy jedno a téže celní ředitelství vystupuje v přípravném řízení trestním jako orgán činný v trestním řízení a zároveň vystupuje v daňovém řízení jako odvolací správní úřad, se jedná o jediný subjekt, jediný celek. Tato postavení je nutno odlišovat. Zásada dvojinstančnosti porušena nebyla, neboť vytykáací řízení vedl v souladu se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) příslušný správce daně a o jím vydaném platebním výměru rozhodoval věcně a místně příslušný odvolací správní úřad nikoli jako orgán činný v trestním řízení, ale jako organizačně i personálně odlišný odvolací správní úřad.

Za nedůvodnou považoval městský soud i námitku, dle níž byla prohlídka jiných prostor a pozemků, při níž byly zjištěny některé rozhodné skutečnosti, provedena bez souhlasu soudce (na základě § 83a odst. 1 trestního řádu, později částečně zrušeného

pokračování

Ústavním soudem), a proto byly získané důkazy nezákonné. S odkazem na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 14. 12. 2010, sp. zn. Pl. ÚS-st. 31/10, městský soud uvedl, že jen sám fakt, že příkaz k prohlídce prostor byl vydán na základě ustanovení následně zrušeného Ústavním soudem, nemůže být důvodem k tomu, aby důkazy získané při této prohlídce mohly být označeny jako nezákonné.

Městský soud taktéž nepovažoval za důvodnou námitku žalobce, dle níž byla prohlídka jiných prostor nebo pozemků nezákonná z důvodu absence „neodkladnosti“, která jediná mohla odůvodnit zvolený postup. Příslušnou žalobní námitku považoval za příliš obecnou, a to s tím, že žalobce důvody pro své výhrady blíže nekonkretizoval. Naopak celní ředitelství, jakožto odvolací orgán, ve svém žalobou napadeném rozhodnutí citovalo ze žádosti státnímu zástupci o udělení povolení k provedení požadovaného úkonu; v této žádosti přitom bylo podrobně uvedeno, že existuje důvodné podezření, že v předmětných prostorách, které neslouží k bydlení, na pozemcích a dopravních prostředcích používaných při páchání trestné činnosti, jsou další důkazy dokládající tuto organizovanou trestnou činnost. Zákonné podmínky pro provedení dané prohlídky byly splněny. Z citované žádosti taktéž plyne, že dosud učiněná skutková zjištění a tomu odpovídající důkazní materiál potvrdily podezření z trestné činnosti, a proto je třeba přistoupit k realizaci dalších úkonů, zejména domovních prohlídek a prohlídek jiných prostor a pozemků v místech, kde se mohou nacházet věci důležité pro objasnění a dokumentování celé trestné činnosti (celkem 21 vyjmenovaných míst). Aby mohla být realizace případu úspěšně provedena a z toho důvodu, že vzhledem k četnosti těchto úkonů je nelze provést ve stejném čase ke každé osobě a konkrétnímu místu, mohou být dané prohlídky provedeny jako neodkladný a neopakovatelný úkon.

Z hlediska obsahu samotného protokolu odboru pátrání celního ředitelství ze dne 13. 2. 2007, sp. zn. 1739/TS-208/2004, o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků odvolací orgán dle městského soudu uznal, že v jeho vyhotovení chybí odůvodnění, proč se v daném případě jedná o neodkladný úkon. Tento popis se však nachází v příkazu k prohlídce jiných prostor a pozemků s tím, že detailněji je popsán v samotné žádosti o souhlas státního zástupce. Lze přitom dovodit, že žalobce měl možnost se řádně seznámit s důvody, pro které byl daný úkon proveden, na základě jakých skutečností byl policejním orgánem vyhodnocen jako neodkladný, když tento stav byl v odůvodnění příkazu dostatečně srozumitelně popsán. Městský soud toto odůvodnění shledal logickým, vyčerpávajícím a neodporujícím zákonu.

Městský soud rovněž nepovažoval za důvodnou poslední skupinu námitek žalobce, v nichž žalobce nesouhlasil se způsobem, jak se správní orgány vypořádaly s jeho tvrzením, že líh nalezený při předmětné prohlídce již byl zdaněn v roce 2003. Městský soud konstatoval, že celní úřad i odvolací orgán dospěly k závěru, že žalobce toto své tvrzení neprokázal. Své tvrzení prokazoval předkládanými účetními doklady (faktury vystavené žalobcem, stav skladu lihovin, záznam o příjmu a vydání lihu). Celní úřad v těchto formálních listinných dokladech našel vnitřní rozpory, když mj. shledal, že podle žalobcem předkládaných evidencí fakturoval v několika případech zboží, které nebylo ke dni vystavení faktur ještě ani vyrobeno. Městský soud dospěl k závěru, již sama tato okolnost postačuje k tomu, aby mohl být učiněn jednoznačný závěr, že žalobcem

předložené účetní doklady neprokazují zdanění vybraných výrobků nalezených při prohlídce v únoru 2007 již v roce 2003.

K uvedenému městský soud dodal, že existují další indicie zpochybňující tvrzení žalobce o zdanění lihu v roce 2003. V první řadě lihoviny nalezené při prohlídce v roce 2007 byly prokazatelně označeny jinými etiketami než lihoviny, které byly u žalobce zjištěny v roce 2003; dále se městskému soudu nejevilo být pravděpodobné tvrzení, podle kterého by v roce 2003 šly výrobky žalobce tak rychle na odbyt, že fakturoval zboží, které ještě nestihl vyrobit, aby následně krátce nato vyrobené zboží zůstávalo u něj několik let neprodáno ve skladu. Takový náhlý obrat v podnikatelské činnosti žalobce nijak přesvědčivě nevysvětlil (ani se o to nepokusil).

Námítl-li žalobce, že pro nesrovnalosti ohledně několika desítek výrobků se zpochybňují obchody v celkovém souhrnu cca 20 000 ks konečných výrobků, poznamenal k tomu městský soud, že v příslušné úvaze celních orgánů neshledal žádnou logickou chybu. Žalobcem předložené účetní doklady obsahují vnitřní rozpory, které nebyly žalobcem uspokojivě vysvětleny. S tím dle městského soudu souvisí námitka žalobce týkající se neprovedení svědeckých výpovědí jím navrhovaných svědků. Ti měli potvrdit žalobcem popisovanou praxi, kdy údajně faktury byly vystavovány dopředu a fyzické vyskladnění výrobků a platba za ně probíhaly až následně. Městský soud byl toho názoru, že i kdyby svědci vypověděli to, co žalobce tvrdí, že by vypověděli, nemohlo by to podpořit věrohodnost jím předkládaných dokladů, spíše naopak. Žalobce totiž fakturoval zboží, které vůbec fyzicky neexistovalo, a o tomto zboží, jak tvrdí, účtoval. Tím však žalobce dle městského soudu potvrzuje, že jím vystavené faktury neodpovídají skutečnosti, minimálně pokud jde o uváděné datum uskutečnění zdanitelného plnění, sám tedy potvrzuje nevěrohodnost předkládaných účetních dokladů. Výslech svědků k těmto skutečnostem by proto byl skutečně nadbytečný a nemohl by přinést žádnou změnu ve výsledku daňového řízení.

K námitce žalobce, že zůstává nevysvětlený přebytek v rozsahu zhruba 20 000 ks spotřebitelského balení lihovin, městský soud poznamenal, že vysvětlování tohoto „přebytku“ není úkolem správce daně, neboť v daňovém řízení je důkazní břemeno zásadně na daňovém subjektu a bylo primárně povinností žalobce, aby prokázal, že z vybraných výrobků u něj nalezených byla řádně zaplacená spotřební daň. Žalobce toto své tvrzení prokazoval doklady zcela nevěrohodnými obsahujícími logické rozpory, své důkazní břemeno tedy neunesl a spotřební daň mu proto byla vyměřena po právu.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a navrhl, aby zdejší soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Stěžovatel předně uvedl, že nesouhlasí s tím, jak městský soud posoudil jeho námitku týkající se prekluze práva spotřební daň vyměřit. S touto námitkou pak má úzce souviset námitka porušení zásady oficiality dle § 2 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. V tomto ohledu stěžovatel zopakoval svou žalobní argumentaci, dle níž mělo Celní ředitelství Praha, které stěžovatel považuje za správce daně, povědomí o zjištění vybraných výrobků podléhajících dani již před rokem 2007, neboť odbor pátrání, který našel dne

pokračování

2. 8. 2006 v příslušném skladu blíže neurčené množství vybraných výrobků, je jedním z útvarů Celního ředitelství Praha a tato složka nemá žádnou jinou právní subjektivitu než jako součást Celního ředitelství Praha.

V daňovém řízení také lze použít jakýkoli důkazní prostředek, ale musí být získán v souladu se zákonem. Původní žalovaný tak nemůže v jednom případě dovozovat skutečnosti z úkonů, které realizoval v rámci trestního řízení, a v jiném případě úkony ze stejného řízení odmítat jen proto, že se mu nehodí. Původní žalovaný tak zcela pominul jednak svá zjištění ze dne 2. 8. 2006 opřena o odběr vzorků a provedení fotodokumentace, jakož i to, že již v březnu roku 2006 v příslušné žádosti odůvodňoval další využití operativní techniky tím, že byl identifikován sklad, kde měl stěžovatel skladovat jak hotové výrobky, tak i suroviny potřebné k jejich výrobě. Stěžovatel z toho dovozuje, že již dne 27. 3. 2006 byly splněny podmínky pro zahájení daňového řízení ve smyslu § 2 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. S tím pak souvisí i to, že zdaňovací období u vybraných výrobků, resp. lihu připadalo s ohledem na § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků na březen 2006, nikoli únor 2007. Prekluzivní lhůta k vyměření daně tak uplynula dne 31. 3. 2009, nejpozději pak 31. 8. 2009, původní žalovaný však o věci rozhodl pravomocně až ke dni 9. 2. 2010. V této souvislosti stěžovatel odkázal i na podmínky stanovené v § 9 odst. 3 písm. e) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v rozhodném znění (dále jen „zákon o spotřebních daních“) a § 4 odst. 1 písm. b) bod 1 zákona o spotřebních daních.

V návaznosti na odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu stěžovatel uvedl, že městský soud nedůvodně upřednostnil postavení původního žalovaného jako orgánu činného v trestním řízení před postavením tohoto orgánu podle § 1 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Právní subjektivita původního žalovaného nebyla odvislá od jeho postavení jako orgánu činného v trestním řízení či jako orgánu, který spravoval spotřební daň. Tuto právní subjektivitu měl tento celní orgán dle stěžovatele jako celek, bez ohledu na výkon činnosti jeho jednotlivých složek. Je tak nesprávný názor městského soudu, který posuzuje, zda celní ředitelství získalo informace jako správce daně či jako orgán činný v trestním řízení. Stěžovatel navíc opakuje, že daňové orgány měly povědomost o vybraných výrobcích a lihu dříve než v únoru 2007 a v tomto směru není podstatné, zda řízení v prvním stupni vedl Celní úřad Kolín nebo Celní ředitelství Praha. Jakákoli výzva k podání daňového přiznání ve smyslu § 43 zákona o správě daní a poplatků, stejně jako jakékoli řízení, se měly vztahovat k období, kdy byl líh skutečně zjištěn, a ne k období, kdy bylo zjištění lihu oficiálně „legalizováno“ prohlídkou daných prostor.

Stěžovatel rovněž nesouhlasil s tím, jak městský soud posoudil námitku nezákonnosti způsobu, jakým byly získány důkazy použité jako podklad pro vyměření daně. Jednalo se o důkazy zajištěné celním ředitelstvím v rámci pohlídek provedených u stěžovatele dne 13. 2. 2007. Městský soud především špatně posoudil jasně formulovanou žalobní námitku, dle níž povolení k provedení domovní prohlídky neobsahovalo žádné odůvodnění neodkladnosti takového úkonu; toto tvrzení dal stěžovatel do souvislosti s námitkou týkající se nezákonnosti důkazů použitých v rámci správního řízení. Podstatným a rozhodujícím důkazem pro vyměření spotřební daně přitom byly věci zjištěné při prohlídce. Dle stěžovatele nelze chybějící odůvodnění neodkladnosti prohlídky nahradit popisem, který přednesl původní žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a se kterým se městský soud ztotožnil. I z judikatury Ústavního soudu lze totiž

seznat, že nedostatek odůvodnění neodkladnosti příslušného úkonu vede k nezákonnosti postupu orgánu veřejné moci. Žádný důkaz získaný v rámci prohlídky tak nemohl být dle stěžovatele využit v rámci správního řízení.

Stěžovatel dále nesouhlasil s tím, jak byla městským soudem posouzena jeho žalobní námitka týkající se odmítnutí navržených důkazů pro jejich nadbytečnost. Je přitom skutečností, že stěžovatel v posledním zdaňovacím období roku 2003 zaplatil spotřební daň v celkové výši 1 726 172 Kč, což i doložil (mj. příslušnými evidencemi vedenými na základě zvláštních zákonů). V rámci řízení o spotřební dani za zdaňovací období února 2007 tak spojil s doklady za zdaňovací období prosince 2003 a platbou spotřební daně své tvrzení, že vybrané výrobky zajištěné v únoru 2007 byly řádně podrobeny dani již v roce 2003. Proti důkazům a evidencím stěžovatele postavil správce daně své výpočty v tabulkách, které ale nevycházejí z žádného konkrétního zjištění. S namítanou nelogičností příslušných zjištění se daňové orgány nijak nevyrovnaly. Stěžovatel proto navrhl provedení důkazů výpověďmi svědků, kteří se mohli vyjádřit k obchodní činnosti stěžovatele. Tento návrh však byl pro tvrzenou nadbytečnost správcem daně odmítnut a tomuto odmítnutí přisvědčil i městský soud. Přitom tabulkové výpočty „od stolu“ jsou považovány za podstatné a navrhované svědecké výpovědi jsou odmítány jako nadbytečné, a to aniž by byly vysvětleny i zcela nesmyslné rozdíly ve zjištěních správce daně.

Městský soud zároveň ve svém rozsudku uváděl závěry, které nikdy nebyly předmětem sporu – šlo o úvahy o opakovaném stáčení, nepravděpodobné výši obratu koncem roku 2003, když bylo jako nevěrohodné označeno zejména to, že byly fakturovány dodávky zboží ještě předtím, než byly vyrobeny. To mělo dle městského soudu svědčit o nevěrohodnosti předložených dokladů stěžovatele. K tomu stěžovatel uvádí, že takto nebyly pochyby daňových orgánů nikdy formulovány. K úvahám městského soudu dodal, že s počátkem roku 2004 přešla správa spotřební daně na orgány celní správy a tato změna souvisela i se značením lihových výrobků. Dle znalosti poměrů v tomto období narostl obrat všem výrobcům lihovin. Na tyto skutečnosti, které souvisely s relativně neobvyklou výší spotřební daně zaplacené v tomto období, se nikdy nikdo neptal, a kdyby tomu tak bylo, stěžovatel by na takovou výhradu reagoval a navrhl by výslech svědků; ti ale z důvodu údajné nadbytečnosti vyslechnuti nebyli. Rovněž úvahy městského soudu o způsobu fakturace stěžovatele jsou zcela nepochopitelné – jednak se rovněž nejednalo o předmět sporu a navíc takový způsob fakturace předem (než bylo zboží ještě vyrobeno) je z pohledu praxe zcela běžnou věcí, která není v rozporu s žádným předpisem za předpokladu, že byla daň zaplacená. Závěr městského soudu o datu uskutečnění zdanitelného plnění nemá oporu ve spisu.

Stěžovatel konečně nesouhlasí s poznámkou městského soudu týkající se existence přebytku zhruba 20 000 ks spotřebitelského balení. Tento přebytek vznikl hypoteticky na základě výpočtů správce daně. Ve vztahu k takovému „přebytku“ plynoucímu výhradně z výpočtů správce daně se stěžovatel necítí být vázán žádnou důkazní povinností.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

pokračování

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Námítky stěžovatele v kasační stížnosti se v podstatě týkají tří okruhů relativně samostatných otázek. První se týká, v souvislosti s principem oficiality dle § 2 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, toho, zda daň byla vyměřena po uplynutí prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků. V druhém okruhu námitek se stěžovatel soustředí na tvrzení, že důkazy použité jako podklad pro vyměření daně, byly získány nezákonně. Konečně ve třetí skupině námitek stěžovatel tvrdí, že byla nesprávně posouzena jeho žalobní námitka týkající se odmítnutí navržených důkazů pro jejich nadbytečnost; s tím souvisí i výhrady proti tomu, jakým směrem vedl městský soud ve svém rozsudku příslušnou argumentaci.

Co se týká námítky prekluze práva vyměřit spotřební daň, je Nejvyšší správní soud toho názoru, že nemůže obstát.

Je přitom třeba vzít v potaz, že dle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, na který ve svém žalobou napadeném rozhodnutí odkazoval původní žalovaný, vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit „dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátcí uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) nebo dnem zjištění vybraných výrobků u těchto plátců, a to tím dnem, který nastal dříve“. Na situaci stěžovatele dále dopadalo (jak stěžovatel upozorňuje v doplnění kasační stížnosti ze dne 29. 12. 2014, k němuž lze, i přesto, že stěžovatel podal původně blanketní kasační stížnost, kterou poprvé doplnil na základě výzvy soudu poslední den k tomu poskytnuté měsíční lhůty, tj. dne 14. 10. 2013, v souladu s § 106 odst. 3 druhou větou s. ř. s. přihlédnout, neboť toto doplnění nerozšiřuje kasační stížnost o nový důvod) speciální ustanovení § 68 písm. d) zákona o spotřebních daních, které představuje zvláštní úpravu ve věci zdanění lihu a dle něhož povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také „dnem nabytí, prodeje nebo zjištění nezdaněného lihu právnickými nebo fyzickými osobami uvedenými v § 66 odst. 1 písm. c) nebo lihu, který právnické nebo fyzické osoby vyrobily bez povolení, a to tím dnem, který nastal dříve“. Rovněž Nejvyšší správní soud považuje ve smyslu citovaných ustanovení pro určení relevantního zdaňovacího období za klíčové to, kdy byly vybrané výrobky (resp. nezdaněný líh) celními orgány „zjištěny“; od tohoto okamžiku je nutno odvozovat prekluzivní lhůtu pro vyměření daně dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, v relevantním znění, dle kterého „[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“. Stěžovatel okamžik „zjištění“ klade do období března roku 2006 (k datu 27. 3. 2006 odbor pátrání odůvodňuje svou žádost o další využití operativní techniky tím, že na základě vyhodnocených výstupů operativní

techniky a z vlastního šetření byl „ustanoven“ sklad, kde stěžovatel zřejmě skladuje hotové výrobky i suroviny potřebné k výrobě), resp. srpna roku 2006 (v souvislosti se záznamem ze dne 4. 8. 2006, č. j. V-27/04-1739/TS-208/04, o sledování osob a věcí, v němž je zaznamenán utajený vstup do skladových prostor využívaných stěžovatelem provedený dne 2. 8. 2006), tudíž prekluzivní lhůta k vyměření daně měla dle stěžovatele uplynout dne 31. 3. 2009, nejpozději však dne 31. 8. 2009. Naproti tomu celní orgány okamžik „zjištění“ datují až dnem 13. 2. 2007, neboť celní úřad se o konkrétním množství a druhu nezdaněných skladovaných výrobků dozvěděl až na základě protokolu o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků ze dne 13. 2. 2007, sp. zn. 1739/TS-208/2004, jenž mu byl postoupen odborem pátrání původního žalovaného, který prohlídku provedl.

Na základě obsahu správního spisu se přitom Nejvyšší správní soud v dané konkrétní věci domnívá, že z hlediska případné prekluze oprávnění daň vyměřit ve smyslu § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků se jeví spor o to, zda se příslušný celní orgán o existenci nezdaněného lihu dozvěděl v březnu (srpnu) roku 2006 či v únoru roku 2007 a zda jako orgán činný v trestním řízení či jako správní orgán, do jisté míry akademickým.

Je totiž třeba vzít v úvahu též § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, dle jehož věty první platilo, že „[b]yl-li před uplynutím této lhůty (pozn.: podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) 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“. V obecné rovině byla bezpochyby úkonem způsobilým vést k přerušení prekluzivní lhůty pro vyměření daně výzva k odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání dle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, jíž se zahajovalo vytýkácí řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2005, č. j. 5 Afs 187/2004 - 46, publikovaný pod č. 1073/2007 Sb. NSS). Aby tato výzva byla s to přerušit předmětnou prekluzivní lhůtu, bylo však třeba, aby dostála požadavkům, které vymezila judikatura správních soudů. V usnesení svého rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, publikovaném pod č. 1729/2008 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud konstatoval, že ve výzvě správce daně podle § 43 zákona o správě daní a poplatků „*musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný rádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá*“. Tento úkon tedy musí být úkonem správce daně, přičemž navíc daňový subjekt musí být o tomto úkonu zpraven, a to ještě v době, kdy běžela lhůta pro vyměření daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2007, č. j. 8 Afs 44/2006 - 72, dostupný na www.nssoud.cz).

Jak vyplývá z obsahu správního spisu, celní úřad adresoval stěžovateli výzvu k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání podle § 43 zákona o správě daní a poplatků ze dne 3. 5. 2007, č. j. 5698/07-177500-024. Tuto výzvu převzal zástupce stěžovatele, JUDr. Lžičar, dne 7. 5. 2007. Celní úřad na základě pochybností o správnosti stěžovatelem (v podání ze dne 12. 4. 2007, označeném jako řádné přiznání ke spotřební dani z lihu dle zákona o spotřebních daních) uváděného označení vybraných výrobků, jejich množství a výši daně na příslušných řádcích daňového přiznání vyzval stěžovatele

pokračování

k doložení právě označení a množství vybraných výrobků. Celní úřad v dané výzvě odkázal na protokoly o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků ze dne 13. 2. 2007 ve zdaňovacím období února 2007 v obci Veliká Ves na pozemcích p. č. 43/1, 43/3 a 43/4, zapsaných v k. ú. Veliká Ves u Prahy na listu vlastnictví 200 a ve skladové hale bez č. p. na parcele p. č. st. 187 v katastrálním území Předboj. Celní úřad ve výzvě uvedl, že na základě těchto protokolů se domnívá, že u odňatých věcí nebylo prokázáno zdanění a měly by tudíž být zahrnuty do celkového množství vybraných výrobků uvedených v daňovém přiznání za měsíc únor 2007.

Nejvyšší správní soud je toho názoru, že takto formulovaná výzva dostala zmiňovaným požadavkům judikatury a byla doručena stěžovateli, a to v rámci příslušné prekluzivní lhůty. Tato výzva tedy přerušila běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. I kdyby v daňovém řízení již nenásledoval žádný další úkon, který by zmíněnou lhůtu znovu přerušil, uplynula by prekluzivní lhůta k vyměření daně až dne 31. 12. 2010. Rozhodnutí původního žalovaného ze dne 4. 2. 2010, č. j. 11994/09-1701-21/R, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Celního úřadu v Kolíně ze dne 28. 5. 2009, č. j. 11003/09-177500-024, nabylo právní moci dne 9. 2. 2010, tedy necelých jedenáct měsíců před uplynutím prekluzivní lhůty. Rozhodnutí původního žalovaného ze dne 4. 2. 2010, č. j. 11994/09-1701-21/R, bylo k žalobě stěžovatele zrušeno rozsudkem městského soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 11 Af 17/2010 – 44. Zde je třeba upozornit na § 41 s. ř. s., v tehdejší znění, dle něhož „*[s]tanovili zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (...) lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, poplatků (...)*“. Řízení před krajským nebo před Nejvyšším správním soudem je podle § 32 s. ř. s. zahájeno dnem, kdy návrh (žaloba) došel soudu; k ukončení řízení dochází právní mocí rozsudku. K tomu uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 1 Afs 9/2008 – 59, dostupném na www.nssoud.cz, že „*po dobu soudního řízení se tříletá lhůta pro vyměření (doměření) daně staví a její běh pokračuje až po pravomocném skončení řízení před soudem. Jelikož se jedná o stavění lhůty (nikoliv o její přerušování, kdy lhůta po odpadnutí překážky běží od začátku), část lhůty, která uběhla před zahájením soudního řízení a část lhůty, která uběhla po něm, se počítají*“. Žaloba ve věci vedené u městského soudu pod sp. zn. 11 Af 17/2010 byla městskému soudu doručena dne 9. 4. 2010. Tou dobou pro případné uplynutí prekluzivní lhůty zbývalo necelých devět měsíců. Až do nabytí právní moci rozsudku městského soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 11 Af 17/2010 – 44, se tedy prekluzivní lhůta stavěla. Nejvyšší správní soud v nynější věci nemá k dispozici údaj o tom, kdy byl rozsudek městského soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 11 Af 17/2010 – 44, stěžovateli doručen a kdy tedy nabyl právní moci. Je však zřejmé, že i kdyby to bylo již dne 28. 1. 2011, nemohla prekluzivní lhůta pro vyměření daně marně uplynout, neboť rozhodnutí celního ředitelství ze dne 7. 6. 2011, č. j. 2896-10/2011-170100-21, které bylo napadeno žalobou v řízení vedeném u městského soudu pod sp. zn. 10 Af 60/2011, nabylo právní moci dne 9. 6. 2011, tedy za něco více než čtyři měsíce; tou dobou tedy k prekluzi práva daň vyměřit zbývaly (nejméně) zhruba čtyři měsíce.

Argument o přerušování tříleté lhůty pro vyměření daně prostřednictvím zmíněné výzvy k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání ze dne 3. 5. 2007, č. j.

5698/07-177500-024, ostatně uvedl na straně 9 svého rozhodnutí ze dne 7. 6. 2011, č. j. 2896-10/2011-170100-21, i sám původní žalovaný.

K uvedenému Nejvyšší správní soud doplňuje, že skutečnost, kdy správce daně zjistil existenci (nezdaněných) vybraných výrobků nebo lihu by eventuelně mohla mít význam pro uplynutí absolutní desetileté lhůty pro vyměření daně dle věty druhé § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, popřípadě za situace, kdy by došlo k takové změně hmotněprávní úpravy mezi roky 2006 a 2007, která by měla vliv na určení výše zdanění vybraných výrobků (lihu). V nynějším řízení však tyto otázky nenastoupily a stěžovatel je ani nenamítal a vzhledem ke skutkovým okolnostem věci uplynutí absolutní desetileté lhůty nepřipadá do úvahy.

V tomto směru je bez zásadního významu i námitka stěžovatele, dle které daňové orgány nepostupovaly v souladu se zásadou oficiality vyjádřené v § 2 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého byl daňové řízení *„povinen správce daně i z vlastního podnětu zahájit vždy, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky, a to i v případech, kdy daňový subjekt nesplnil v tom směru buď vůbec, nebo řádně své povinnosti“*. I kdyby snad bylo možné dospět k závěru, jak tvrdí stěžovatel, že celní orgány zjistily rozhodné skutečnosti pro zahájení daňového řízení již v březnu roku 2006 (k tomu rovněž níže), nemohlo by to v daném případě vést ke konstatování, že byla porušena veřejná subjektivní práva stěžovatele a že by výsledek daňového řízení měl být jiný. Jak již bylo vysvětleno, bez nastoupení dalších okolností nelze z případného prodlení se zahájením daňového řízení prekluzi práva daň vyměřit ani porušení veřejných subjektivních práv stěžovatele v daném případě dovodit.

Nad rámec nezbytného odůvodnění však Nejvyšší správní soud pro úplnost k otázce povinnosti celních orgánů ve smyslu § 2 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků a k otázce, kdy daňové orgány zjistily skutečnosti rozhodné pro vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit, a ke kterému datu je tedy třeba vztahovat vznik sporné daňové povinnosti stěžovatele, uvádí následující:

Celní orgány v daňovém řízení nezpochybňovaly, že jistá povědomost o možné existenci nezdaněných vybraných výrobků zde byla dána již před únorem roku 2007. V tomto smyslu i stěžovatel v žalobě odkázal mj. na žádost celního ředitelství, odboru pátrání, ze dne 27. 3. 2006, č. j. V-27/04-1739/TS-208/04-62, o vydání příkazu k prodloužení lhůty k odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu dle § 88 odst. 2 trestního řádu, z níž dovozuje, že již nejpozději v březnu roku 2006 mělo celní ředitelství „zjistit“ existenci nezdaněných vybraných výrobků a lihu. Celní ředitelství zde mj. uvedlo, že *„[n]a základě vyhodnocení výstupů operativní techniky, vlastního šetření a společné kontrolní akce s Českou inspekcí životního prostředí byl ustanoven sklad, kde P. pravděpodobně skladuje jak hotové výrobky, tak i suroviny potřebné k výrobě“*. S ohledem na činnost stěžovatele, který *„od července 2005 do současnosti (...) oficiálně nezahájil výrobu“* a *„pravidelně nakupuje prázdné lahve v řádech statisíců“*, konstatuje celní ředitelství v témže dokumentu, že *„žádost o uvolnění zboží do volného oběhu z daňového skladu nebyla P. na příslušném celním úřadě podána“* a že informace získané odposlechem a záznamem telekomunikačního provozu jsou *„důležité jak pro sledování pohybu podezřelých osob“*

pokračování

podílejících se na dovozu a zpracování nezdaněného lihu, tak ke ztotožnění dalších objektů, kde jsou suroviny a hotové výrobky skladovány“.

Jak také vyplývá z vyžádání předchozího souhlasu státního zástupce k provedení prohlídek jiných prostor a pozemků podle § 83a odst. 1 trestního řádu, které dne 16. 11. 2006 pod č. j. 1739/TS-208/2004, podal odbor pátrání celního ředitelství, byly dne 6. 9. 2004 pod sp. zn. 1739/TS-208/04 odborem pátrání zahájeny úkony trestního řízení k objasnění a prověření skutečností důvodně nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 a 3 zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákon“). Celní ředitelství tak, jakožto pověřený celní orgán, vystupovalo ve smyslu § 12 odst. 2 trestního řádu jako policejní orgán v případě porušení předpisů daňových. Následné poznatky celního ředitelství shromažďovalo prostředky dle trestního řádu, konkrétně podle § 158d odst. 1, 2 a 4 (operativní sledování a pořizování zvukových, obrazových a jiných záznamů osob a věcí prováděných utajovaným způsobem). V jeho rámci proběhl dne 2. 8. 2006 utajený vstup do skladových prostor využívaných stěžovatelem v obci Předboj, při němž byla zjištěna možná přítomnost lihu a také vybraných výrobků – bylo nalezeno blíže neurčené množství vybraných výrobků společně s čistou tekutinou v nádrži o obsahu 1000 l (viz záznam o sledování osob a věcí ze dne 4. 8. 2006, č. j. V-27/04-1739/TS-208/04). Jak upozorňuje v žalobě stěžovatel, např. ze záznamu o sledování osob a věcí ze dne 4. 8. 2006, č. j. V-27/04-1739/TS-208/04, či z žádosti o prodloužení písemného povolení státního zástupce ke sledování osob a věcí podle § 158d odst. 1, 2 a 4 trestního řádu ze dne 18. 9. 2006, č. j. V-27/04-1739/TS-208/04-103, vyplývá, že pracovníci odboru pátrání celního ředitelství odebrali vzorky zmíněné „čiré tekutiny“ a otevřeli krabice, v nichž našli lahve s alkoholickými nápoji, označenými etiketami stěžovatele. Stěžovatel tak dovozuje, že celní ředitelství již tou dobou disponovalo zcela konkrétními poznatky, které odůvodňovaly zahájení daňového řízení. K tomu je ovšem vhodné uvést, že postup, při kterém došlo k odeírání vzorků nebo otevírání obalů s lahvemi s lihovinami za účelem pořízení fotodokumentace, shledal k žádosti stěžovatele o přezkoumání postupu dle § 157a trestního řádu problematickým státní zástupce Krajského státního zastupitelství v Praze ve sdělení ze dne 26. 2. 2008, sp. zn. KVZ 17/2007 (viz také dále v textu).

Přes výše uvedené skutečnosti se Nejvyšší správní soud nedomnívá, že již v březnu roku 2006, resp. srpnu roku 2006 měly celní orgány zahájit daňové řízení. Je totiž třeba zohlednit i to, že zmiňované úkony trestního řízení, tedy především sledování osob a věcí dle § 158d trestního řádu, na jejichž základě celní ředitelství získalo jisté poznatky o vybraných výrobcích, probíhalo v režimu ochrany utajovaných informací dle zákona č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti (dále jen „zákon o ochraně utajovaných informací“). Jak vyplývá z obsahu správního spisu, dané informace a listiny byly ve smyslu § 4 písm. d) zákona o ochraně utajovaných informací klasifikovány stupněm utajení „Vyhrazené“, jednalo se tedy o informace, jejichž vyzrazení neoprávněné osobě nebo zneužití může být nevýhodné pro zájmy České republiky. Dle § 3 odst. 5 písm. b) zákona o ochraně utajovaných informací se za nevýhodné pro zájmy České republiky považovalo vyzrazení utajované informace neoprávněné osobě nebo zneužití utajované informace, které může mít za následek zmaření, ztížení anebo ohrožení prověřování nebo vyšetřování ostatních trestných činů než uvedených v § 3 odst. 4 písm. f) zákona o ochraně utajovaných informací nebo usnadnění jejich páčání, přičemž trestnými

činy se dle § 3 odst. 4 písm. f) zákona o ochraně utajovaných informací rozuměly zvlášť závažné trestné činy ve smyslu § 41 odst. 2 trestního zákona.

Případné zahájení daňového řízení z úřední povinnosti ke stěžovatelem navrhovaným měsícům roku 2006 by tak vedlo ke zjevnému rozporu s dosažením účelu trestního řízení, jakož i k rozporu s úpravou dle zákona o ochraně utajovaných skutečností. Jak ze správního spisu rovněž plyne, příslušné informace byly odtajněny ke dni 13. 2. 2007, kdy též proběhla prohlídka jiných prostor a pozemků dle § 83a trestního řádu ve skladových prostorách využívaných stěžovatelem v obci P. Na základě zjištění vyplývajících z této prohlídky posléze, jak již bylo uvedeno, celní úřad zahájil vytykácí řízení.

Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud dodává, že rovněž samo vztažení vzniku daňové povinnosti stěžovatele k jím tvrzeným měsícům roku 2006 by nemohlo obstát. V roce 2006 nebylo možné z hlediska celního ředitelství hovořit o zjištění vybraných výrobků, resp. lihu. V tomto období vedla operativní sledování pouze k indiciím o existenci vybraných výrobků (lihu), která byla relevantní pro provádění operativních úkonů v rámci trestního řízení, nikoli však pro vznik daňové povinnosti. Je sice třeba dát za pravdu stěžovateli, že odběry vzorků a otevírání obalů spojené s pořízením fotodokumentace při utajených vstupech do skladištních prostor vedly ke konkrétnějším zjištěním, u nichž by snad bylo možné uvažovat o tom, že měly za následek zjištění existence vybraných výrobků a lihu (byť v ještě přesně neurčeném množství), na druhou stranu je třeba zohlednit, že takto vzniklá zjištění byla nezákonná – zde lze odkázat na již zmiňované sdělení státního zástupce Krajského státního zastupitelství v Praze ze dne 26. 2. 2008, sp. zn. KVZ 17/2007. O konkrétních a zákonných zjištěních bylo možné hovořit až ke dni 13. 2. 2007, kdy proběhla prohlídka jiných prostor a pozemků a bylo též dostatečně specifikováno množství vybraných výrobků a lihu.

Stěžovatel dále, s odkazem na judikaturu Ústavního soudu, nesouhlasil s tím, jak městský soud posoudil námitku nezákonnosti způsobu, jakým byly získány důkazy použité jako podklad pro vyměření daně. Ani tuto námitku zdejší soud nepovažuje za oprávněnou. Naopak z důvodů, které uvádí níže, hodnotí odůvodnění rozhodnutí původního žalovaného i městského soudu v tomto směru jako podrobné, dostatečné a správné.

Stěžovatel se domnívá, že prohlídka jiných prostor ze dne 13. 2. 2007 trpí tím nedostatkem, že proběhla, aniž by bylo v příslušném protokolu dostatečně zdůvodněno, že se jedná o neodkladný nebo neopakovatelný úkon dle § 160 odst. 4 trestního řádu. Proto ji dle stěžovatele nebylo možné použít jako důkazní prostředek ve smyslu § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel v tomto směru zdůrazňuje především to, že „*orgán vykonávající domovní prohlídku sice disponoval povolením k jejímu provedení, ale bez jakéhokoli odůvodnění neodkladnosti takového úkonu*“. Jak již bylo zmíněno, své závěry opírá stěžovatel o interpretaci příslušné judikatury Ústavního soudu. Nejvyšší správní soud však značně rigidní závěry, ke kterým stěžovatel dospěl ohledně požadavků na odůvodnění úkonu jako neodkladného nebo neopakovatelného, nesdílí.

pokračování

Dle § 160 odst. 4 trestního řádu je neodkladným úkonem „*takový úkon, který vzhledem k nebezpečí jeho zmaření, zničení nebo ztráty důkazu nesnese z hlediska účelu trestního řízení odkladu na dobu, než bude zahájeno trestní stíhání. Neopakovatelným úkonem je takový úkon, který nebude možno před soudem provést. V protokolu o provedení neodkladného nebo neopakovatelného úkonu je třeba vždy uvést, na základě jakých skutečností byl úkon za neodkladný nebo neopakovatelný považován*“. Podle § 83a odst. 1 trestního řádu potom platilo, že „*[n]ařídít prohlídku jiných prostor nebo pozemků je oprávněn předseda senátu, v přípravném řízení státní zástupce nebo policejní orgán. Policejní orgán k tomu potřebuje předchozí souhlas státního zástupce*“.

Je tak třeba uvést, že v době nařízení prohlídky jiných prostor nepotřebovalo celní ředitelství v pozici policejního orgánu dle § 12 odst. 2 trestního řádu „povolení“ k jejímu provedení, ale předchozí souhlas státního zástupce. Ten byl ve věci dán. Lze sice souhlasit se stěžovatelem, že samotný protokol o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků ze dne 13. 2. 2007, sp. zn. 1739/TS-208/2004, neobsahuje bližší odůvodnění, z jakých důvodů se jednalo o neodkladný nebo neopakovatelný úkon, pouze se v něm uvádí, že se o takový úkon jedná, neboť „*věc nesnese odkladu*“. Je tedy možné říci, že určitým nedostatkem předmětný protokol trpí. Na druhou stranu je třeba vzít ve smyslu judikatury Ústavního soudu v potaz i písemnost ze dne 16. 11. 2006, sp. zn. 1739/TS-208/2004, označenou jako „*vyžádání předchozího souhlasu státního zástupce*“, v němž celní ředitelství výslovně uvádí, proč se v daném případě jedná o neodkladný nebo neopakovatelný úkon podle § 158 odst. 3 písm. i) trestního řádu ve spojení s § 160 odst. 4 trestního řádu. Jen ve stručnosti lze z odůvodnění rekapitulovat, že vzhledem k rozsáhlosti celé „realizace případu“ a jejího úspěšného provedení nebylo možné všech navrhovaných celkem 21 prohlídek pozemků a jiných prostor provést ve stejném čase, ke každé osobě a místu, a jelikož hrozilo zmaření daného úkonu, zničení nebo ztráta důkazů, které se v místě prohlídky mohou nacházet, nesnesla věc odkladu na dobu, než bude zahájeno trestní stíhání. Celní ředitelství v této žádosti obsáhle uvádí místa a pozemky, na kterých by měly prohlídky proběhnout, a rekapituluje zjištění vyplývající z dosavadních operativních úkonů. Státní zástupce měl tedy pro účely svého souhlasu dostatek relevantních informací, a to se následně odrazilo i v samotném příkazu k prohlídce jiných prostor a pozemků ze dne 13. 12. 2006, sp. zn. 1739/TS-208/2004, který obsahuje obdobné odůvodnění neodkladnosti a neopakovatelnosti dané prohlídky jako zmíněné „*vyžádání předchozího souhlasu státního zástupce*“.

K obdobným situacím se vztahuje bohatá a ustálená judikatura Ústavního soudu. Lze tak např. zmínit, že v nálezu ze dne 26. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 3108/08, Ústavní soud zvažoval otázku „*zdůvodnění náležitosti materiální, tj. odůvodnění provedení úkonů jako neodkladných, jak požaduje výslovně § 160 odst. 4 in fine trestního řádu*“. Konstatoval přitom, že „*[s]myslem a účelem požadavku existence protokolu o provedení neodkladného či neopakovatelného úkonu je především vytvoření prostoru pro předestření věcných důvodů pro neodkladnost a neopakovatelnost úkonu v protokolu. [Ostatně zřejmě právě proto trestní řád explicitně uvádí (v § 160 odst. 4 in fine tr. ř.) - a tím zdůrazňuje - povinnost uvést v protokolu o provedení neodkladného či neopakovatelného úkonu, na základě jakých skutečností byl úkon za neodkladný nebo neopakovatelný považován (tato povinnost by byla vyvoditelná z trestního řádu i bez takové výslovné úpravy).] Smyslem a účelem povinnosti vyložit věcné důvody pro neodkladnost a neopakovatelnost úkonu v protokolu je - vzhledem k charakteru neodkladných a*

neopakovatelných úkonů (výrazným způsobem limitujících zejména realizaci práva na obhajobu podezřelých osob) - zaručit transparentnost trestního řízení a jeho kontrolovatelnost, tj. zajistit náležitou přezkoumatelnost těchto úkonů ex post (srov. obdobně usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 1033/07 - ve SbNU nepublikováno, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>).

Z vyložené teleologie věci plyne, že jestliže při následné kontrole a po zvážení všech souvislostí lze konstatovat, že věcné důvody pro neodkladnost či neopakovatelnost úkonu byly splněny, pak neexistence zdůvodnění sama o sobě - byť je vadou řízení - nedosahuje ústavněprávní roviny, která by měla být důvodem pro rušení příslušných meritorních rozhodnutí. Jde pak totiž ve své podstatě o vadu toliko formální, bez vlivu na věcnou správnost provedení neodkladného či neopakovatelného úkonu. Takový právní názor je - jak již bylo uvedeno - projevem v judikatuře Ústavního soudu deklarované doktríny materiálního právního státu.

Ústavní soud k tomu dodává, že z obdobných právních východisek vycházel ve své judikatuře opakovaně. Kupříkladu v usnesení sp. zn. III. ÚS 231/05 (ve SbNU nepublikováno, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>) Ústavní soud konstatoval, že „nadměrné formalizování počáteční etapy vyšetřování, v níž se k provádění neodkladných úkonů nejčastěji přikračuje, a požadavek detailní dokumentace a detailního formulování důvodů pro neodkladnost či neopakovatelnost postupu by neúměrně komplikovaly počáteční fázi vyšetřování a v řadě případů by znemožňovaly dosáhnout cíle trestního řízení. Absence podrobného zdůvodnění sama o sobě nezpůsobuje automaticky důkazní neúčinnost takového úkonu, jestliže při následné kontrole a po zvážení všech souvislostí lze konstatovat, že věcné důvody pro neodkladnost úkonu byly splněny.“ V usnesení sp. zn. I. ÚS 1813/07 (ve SbNU nepublikováno, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>) zase Ústavní soud uvedl, že „být nedostatečné zdůvodnění neodkladnosti úkonu je vadou řízení, nejde o takovou vadu, která dosahuje ústavněprávní roviny a která by měla být důvodem pro rušení příslušných rozhodnutí.“

Právě o takovou situaci se dle názoru Nejvyššího správního soudu jednalo i v nynějším případě. Formální nedostatek protokolu o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků nemohl mít za následek nezákonnost celého úkonu a tedy ani nepoužitelnost důkazů dle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Obdobně lze odkázat např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 25. 8. 2008, sp. zn. IV. ÚS 1780/07, v němž Ústavní soud fakticky dospěl k závěru, že postačuje, pokud je z odůvodnění příkazu k domovní prohlídce alespoň v (minimálním) nezbytném rozsahu, byť interpretací, seznatelné, proč se jedná o úkon neodkladný nebo neopakovatelný; v takovém případě není zasazeno do ústavně zaručených práv dotčené osoby. Podobně v usnesení ze dne 27. 8. 2013, sp. zn. II. ÚS 907/13, Ústavní soud konstatoval, že „ústavněprávního rozměru nabývá až deficit, kdy v daném případě neodkladnost úkonu z odůvodnění příkazu není (ani interpretací) jakkoli seznatelná, byť alespoň v (minimálním) nezbytném rozsahu“. Pro úplnost lze odkázat i na následnou judikaturu: jedná se např. o nálezy pléna Ústavního soudu ze dne 7. 5. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 47/13, v němž Ústavní soud dokonce neshledal ústavněprávní deficit za situace, kdy „[o]důvodnění návrhu státního zástupce a rozhodnutí soudce ani protokol o prohlídce sice formálně neobsahují pasáž, která by se výslovně věnovala neodkladnosti či neopakovatelnosti dané prohlídky, nicméně tato neodkladnost či neopakovatelnost je ze spisového materiálu, z okolností případu a z procesní charakteristiky této fáze řízení, zřejmá“.

pokračování

Konečně lze ve zkratce odkázat rovněž na nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 5. 2014, sp. zn. III. ÚS 587/14, v němž se Ústavní soud věnoval přímo ústavní stížnosti stěžovatele, kterou stěžovatel brojil mj. proti předmětnému příkazu k prohlídce jiných prostor a pozemků ze dne 13. 12. 2006. Byť se Ústavní soud věci věnoval z hlediska zákonnosti trestního řízení, lze na jeho závěry odkázat i v nynějším případě: „*Ústavní soud nepokládá za důvodné ani stěžovatelovo tvrzení, že příkaz k prohlídce jiných nebytových prostor a pozemků a příkaz k domovní prohlídce, jsou protiústavní proto, že v nich není obsaženo zdůvodnění neodkladnosti úkonu podle § 160 odst. 4 tr. řádu. Je třeba přitakat stěžovatelově námitce, že náležité zdůvodnění, proč je úkon pokládán za neodkladný a proč je tudíž prováděn před zahájením trestního stíhání, je velmi žádoucí, protože zajišťuje transparentnost a kontrolovatelnost postupu státního orgánu. Za jistých skutkových okolností by absence tohoto zdůvodnění mohla být posuzována jako porušení práva na spravedlivý proces. V nyní posuzovaném případě však toto pochybení nedosáhlo ústavněprávní dimenze. Ústavní soud již dříve vyslovil, že pokud ze všech okolností případu, seznatelných z příkazu k prohlídce nebo z trestního spisu, přesvědčivě vyplývá, že podmínky neodkladnosti úkonu byly skutečně dány, potom pouhý nedostatek podrobného písemného zdůvodnění neodkladnosti úkonu v příkazu k prohlídce, byť je namístě jej hodnotit negativně, nemusí být nutně posuzován jako ústavněprávní pochybení, vedoucí k nepoužitelnosti důkazu (srov. nálezy sp. zn. III. ÚS 2260/10, usnesení sp. zn. II. ÚS 1517/13, nálezy pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 47/13). V nyní posuzované věci je důvod neodkladnosti z okolností případu seznatelný.*“

Nejvyšší správní soud opakuje, že odůvodnění městského soudu k předmětné žalobní námitce považuje za správné a ve zbytku na něj odkazuje.

Konečně ve třetím okruhu stížních námitek stěžovatel nesouhlasí s tím, jak se městský soud vypořádal s jeho argumentací týkající se odmítnutí navržených důkazů pro jejich nadbytečnost. Konkrétně se jednalo o neprovedení výslechů navržených svědků, kteří měli potvrdit stěžovatelovu praxi, kdy faktury měly být vystavovány dopředu a fyzické vyskladnění výrobků a platba za ně měly probíhat až následně. Po seznámení se s obsahem správního spisu a rozsudkem městského soudu nepovažuje Nejvyšší správní soud ani tuto námitku za důvodnou.

Ve věci přitom není žádného sporu o tom, že stěžovatel ve zdaňovacím období listopadu 2003 přiznal spotřební daň v celkové výši 1 726 172 Kč a v období prosince 2003 ve výši 365 532 Kč. Stěžovateli se však nijak nepodařilo prokázat, že vybrané výrobky zjištěné při prohlídce jiných prostor a pozemků dne 13. 2. 2007 skutečně jsou výrobky, za něž byla spotřební daň již v roce 2003 zaplacená. Z důvodů, které jsou uvedeny níže, se zdejší soud, stejně jako městský soud, domnívá, že ani provedení navržených výslechů svědků by nemohlo vést k prokázání zdanění zjištěných výrobků (lihu).

Předně je třeba uvést, že daný okruh námitek úzce souvisí s výkladem vzájemného vztahu § 31 odst. 9 a § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, tj. otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Touto otázkou se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře zabýval opakovaně. Jeho judikatura byla shrnuta např. v rozsudku zdejšího soudu ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 – 62, dostupném na www.nssoud.cz, následujícím způsobem:

„Dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Jak judikoval Ústavní soud, daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, 130/1996 Sb.). Z obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86; všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná na www.nssoud.cz). Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků]. „Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“ [rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, též rozsudek č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, oba cit. shora, shodně nález sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143)]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (např. rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 – 119 a rozsudek č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, oba cit. shora, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73).“ (zvýraznění původní). Uvedené závěry lze přiměřeně vztáhnout i na nyní projednávaný případ.

Ze zprávy o výsledku vytykácího řízení celního úřadu ze dne 17. 3. 2009, č. j. 13950/08-177500-024, vyplývá, že správce daně se podrobně zabýval důkazním materiálem, kterým stěžovatel prokazoval svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání pro zdaňovací období února 2007. Jednalo se zejména o faktury z roku 2003, stav skladu lihovin stěžovatele k 31. 12. 2002 a záznam o příjmu a vydání lihu za rok 2003, které měly prokázat, že vybrané výrobky byly zdaněny již tou dobou. Ve vztahu k vydání vybraných výrobků deklarovanému odběrateli Ing. P. dospěl správce daně výpočty k závěru, že stěžovatel neměl ke dni 7. 11. 2003 prokazatelně vyrobené výrobky, které jsou uvedeny na faktuře č. 1255. Jednalo se celkem o 112 lahví výrobku Meruňka 35% 0,5 l. Lze souhlasit s tím, že z celkového počtu několika tisíc odebraných lahví se jednalo o poměrně okrajové množství vybraných výrobků; na druhou stranu se nelze ztotožnit s argumentací stěžovatele, který se zaměřuje především na tuto nesrovnalost v hodnotě 112 lahví vybraných výrobků a bagatelizuje tak další významné nesrovnalosti, na které správce daně poukázal v dalších výpočtech.

Co se týká těchto dalších výpočtů, vycházel celní úřad z daňových přiznání stěžovatele za jednotlivá zdaňovací období roku 2003, z faktur za měsíce listopad a prosinec 2003, ze stavu skladu lihovin k 31. 12. 2002, záznamu o příjmu a vydání lihu za rok 2003 a ze stavu skladu lihovin k 31. 12. 2003. Ze zhodnocení těchto materiálů vyplynulo, že rozdíl mezi množstvím lihovin ve spotřebitelském balení, které měly být

pokračování

zdaněny za období ledna až října 2003, a množstvím vybraných výrobků určených ke zdanění za toto období, činí 1011,6 l etanolu. Po zhodnocení uvedených skutečností dospěl správce daně k závěru, že stěžovatel nevedl průkazným způsobem povinné evidence a účetnictví. Správce daně přitom poukázal na účelovost faktury č. 1257 vystavené mezi stěžovatelem v postavení podnikatele a stěžovatelem v postavení fyzické osoby, dle níž došlo k prodeji právě 1011,6 l etanolu v nespotřebitelském balení (tato faktura měla dle správce daně nepravdivě prokázat zdanění předmětného lihu). Jelikož navíc stěžovatel v rozporu s § 6 písm. j) zákona č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, neoznačoval spotřebitelská balení lihovin šarží, významně se snížila možnost identifikace lihovin, a to rovněž pro účely správy daně (výjimkou bylo spotřebitelské balení výrobku Meruňka 35% 0,2 l s datem „22. 12. 03“ na uzávěru, u něhož bylo uznáno, že pochází z roku 2003). Ohledně identifikace lihovin poukázal správce daně i na skutečnost, že dne 8. 1. 2004 a 27. 1. 2004 provedla u stěžovatele kontrolu Státní potravinářská a zemědělská inspekce, přičemž z příslušného protokolu č. P004-10162/04 vyplývá, že stěžovatel před lednem 2004 užíval na spotřebitelská balení lihu takové etikety, které nesplňovaly příslušné náležitosti; tyto nedostatky byly v předmětném protokolu specifikovány. Etikety na spotřebitelském balení lihu nalezené dne 13. 2. 2007, které byly předmětem vytýkacího řízení, však obsahují dle protokolů o ohledání již správné a úplné údaje. I proto se dle správce daně nemohlo jednat o výrobky vyrobené a zdaněné již v roce 2003, resp. stěžovatel toto zdanění nebyl schopen prokázat.

Uvedená zjištění jsou zachycena i v protokolu celního úřadu o ústním jednání ze dne 14. 5. 2009, č. j. 9882/09-177500-024, při němž byla projednána zpráva o výsledku vytýkacího řízení č. j. 13950/08-177500-024, a v protokolu ze dne 27. 5. 2009, č. j. 9882-2/09-177500-024, o pokračování projednávání předmětné zprávy o výsledku vytýkacího řízení. Stěžovatel pak navrhl prokázání své obchodní praxe, kdy výroba, zdanění, zaplacení a vyskladnění výrobků měly být účetně evidovány dopředu (až o cca dva týdny) a předání zboží mělo být s odběrateli realizováno až posléze; to mělo prokázat věrohodnost předložených dokladů a zdanění vybraných výrobků.

Tyto důkazy nebyly provedeny s tím, že by dané svědecké výpovědi nepřinesly nové informace k danému daňovému řízení a prokázání zdanění vybraných výrobků (viz protokol ze dne 27. 5. 2009, č. j. 9882-2/09-177500-024). Jelikož daňové orgány nedostály své povinnosti, s ohledem na zmíněné rozložení důkazního břemene, aby vyzvaly stěžovatele k označení, k jakým konkrétním skutečnostem mají být svědci vyslechnuti a jaké konkrétní skutečnosti mají být jejich svědectvím potvrzeny či vyvráceny, zrušil rozhodnutí původního žalovaného ze dne 4. 2. 2010, č. j. 1199/4/09-1701-21/R, městský soud zmiňovaným rozsudkem ze dne 27. 1. 2011, č. j. 11 Af 17/2010 – 44.

Jak Nejvyšší správní soud ověřil ze správního spisu, vydal původní žalovaný dne 3. 3. 2011 rozhodnutí č. j. 2896-2/10-1701-21, v němž stěžovatele vyzval ke specifikaci skutečností, které mají být potvrzeny či vyvráceny na základě výsledku navržených svědků. Stěžovatel reagoval tak, že, zjednodušeně řečeno, měla být prokázána jím již dříve tvrzená praxe, při které údajně docházelo k časovému posunu mezi fakturací zboží a jejím fyzickým dodáním. Původní žalovaný pak ve svém rozhodnutí ze dne 7. 6. 2011, č. j. 2896-10/2011-170100-21, konstatoval, že „provedení výsledku svědků nemůže vzhledem

k předpokládaným závěrům (osvětlení obchodní praxe) přispět k ozřejmění daného stavu“. Jak již bylo uvedeno, s tímto závěrem se posléze identifikoval i městský soud v rozsudku nyní napadeném kasační stížností.

S ohledem na již konstatovaný obsah správního spisu se Nejvyšší správní soud se závěrem městského soudu, potažmo původního žalovaného, ztotožňuje. I kdyby skutečně navržený svědci potvrdili stěžovatelem popisovanou obchodní praxi, nikterak by to nemohlo přispět k prokázání tvrzení, že výrobky zajištěné při prohlídce dne 13. 2. 2007 jsou týmiž výrobky, které stěžovatel zdanil v roce 2003; jinými slovy - svědecké výpovědi by nevyvrátily nemožnost jednoznačného ztotožnění výrobků zajištěných dne 13. 2. 2007 s výrobky údajně zdaněnými v roce 2003, a to i v důsledku neoznačování jednotlivých šarží výrobků. V tomto smyslu navržené výpovědi rovněž nemohly osvětlit ani to, vzhledem k nesrovnalostem mezi příjmem a výdejem lihu konstatovaným ve zprávě o výsledku vytykáčím řízení ze dne 17. 3. 2009, č. j. 13950/08-177500-024, zda vybrané výrobky byly stěžovatelem v období roku 2003 skutečně vyrobeny. I kdyby snad byla uvedenými výsledky do určité míry posílena věrohodnost evidencí vedených stěžovatelem v roce 2003, stále by zde zůstávaly např. pochybnosti o účelovém převedení 1011,6 l etanolu dle uvedené faktury č. 1257. Lze také doplnit, podobně jako to uvedl městský soud, že stěžovatel konstantně zpochybňuje výpočty a tabulky správce daně týkající se přijatého lihu a vyrobených lihovin jako „nelogické“ a vypočítané „od stolu“ s tím, že se správce daně „s takovým zjištěním či argumentací“ nevyrovnal, aniž by stěžovatel ovšem konkrétně uvedl, v čem tvrzené nelogičnosti v podrobné úvaze správce daně spočívají a s čím konkrétně, kromě výpovědí navržených svědků, se správce daně měl vyrovnat.

Pokud stěžovatel vytýká rozsudku městského soudu, že se v rámci svého odůvodnění opřel o jisté skutečnosti, které městský soud výslovně označil jako „indicie“, nepovažuje Nejvyšší správní soud tento postup za důvod nezákonnosti napadeného rozsudku. Tyto „indicie“, např. rozpor mezi etiketami dokumentovanými na výrobcích zajištěných při prohlídce dne 13. 2. 2007 a zjištěními Státní potravinářské a zemědělské inspekce týkajícími se označení spotřebitelských balení, totiž míří nad rámec vlastních důvodů rozhodnutí městského soudu, které ob stojí, a mají ve vztahu k nim působit jen podpůrně. To se týká i městským soudem zmíněného přebytku 20 000 ks spotřebitelského balení vybraných výrobků.

Zdejší soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů důvodně vynaložených v řízení o kasační stížnosti, z obsahu spisu však plyne, že mu v tomto řízení žádné náklady nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

pokračování

V Brně dne 20. února 2015

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu