ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lenky Oulíkové a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a JUDr. Davida Krysky, Ph.D., ve věci

žalobce: **R. P.**
bytem X

zastoupený advokátem JUDr. Radimem Hanákem,
se sídlem Lublaňská 507/8, Praha,

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**,
se sídlem Budějovická 7, Praha,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2018, č. j. 40406-2/2018-900000-312,

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2018, č. j. 40406-2/2018-900000-312, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 16 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Radima Hanáka.

Odůvodnění:

Vymezení věci a shrnutí obsahu žaloby

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), se žalobce domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne

26. 3. 2018, č. j. 61050/2018-610000-32.4 (dále jen „platební výměr“), jímž celní úřad žalobci vyměřil spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 6 360 840 Kč.

2. Žalobce předně namítá, že došlo k prekluzi oprávnění stanovit daň. Celní úřad sice v průběhu října 2017 vydal výzvu k podání řádného daňového přiznání, která by za běžných podmínek přerušila lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 3. 2019, žalobce však považuje tuto výzvu za nezákonnou, jelikož řádné daňové tvrzení učinil v den nálezu řezaného tabáku dne 7. 11. 2014 a během podání vysvětlení dne 2. 12. 2014, a to ústně do protokolu. Výzva k podání daňového přiznání, které již bylo sděleno ústně, je nezákonná, jelikož nelze vyzývat k provedení úkonu, který již byl učiněn. Rovněž má žalobce za to, že výzva k podání daňového přiznání byla vydána účelově na konci lhůty pro stanovení daně, neboť celní úřad měl dostatek podkladů pro její vydání nejpozději v listopadu roku 2016.

3. Žalobce zdůraznil, že řádné daňové tvrzení učinil dokonce dvakrát. Prvně tak učinil během domovní prohlídky konané dne 7. 11. 2014. K dotazu celního úřadu žalobce do protokolu o provedení domovní prohlídky uvedl, že spolu se svým bratrem předmětné prostory jako jejich vlastníci pronajali třetí osobě, přičemž od pronajmutí k nim nemá přístup. Tímto tvrzením bylo učiněno materiální daňové přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků ve výši 0 Kč. Svojí argumentaci opírá o názor rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) z rozsudku ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015-36, v němž NSS uvedl, že pokud daňový subjekt sdělí kvalifikovaně svůj nesouhlas s tvrzením správce daně, že mu vznikla daňová povinnost, je takové sdělení (vyjádření) daňového subjektu nutno posuzovat jako daňové tvrzení, resp. daňové přiznání na nulovou daň. Nadto byl žalobce předvolán celním úřadem (byť opět v pozici policejního orgánu) k podání vysvětlení dle § 158 odst. 6 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“), a to právě ve věci nálezu tabáku. Žalobce opět uvedl, že předmětné prostory byly pronajaty třetí osobě a že nemá s nalezeným tabákem nic společného. Rovněž toto vysvětlení ze dne 2. 12. 2014 je materiálním daňovým přiznáním k nulové dani.

4. Žalobce dále namítl, že výzva k podání řádného daňového tvrzení byla vydána účelově k prodloužení lhůty pro stanovení daně. V případě žalobce by lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu uplynula dne 28. 12. 2017 (3 roky od povinnosti podat daňové přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků). Výzva byla celním úřadem vydána dne 17. 10. 2017. S odkazem na rozsudky NSS ze dne 20. 5. 2016, č. j. 4 Afs 54/2015-21, a ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015-49, žalobce konstatoval, že pro prodloužení lhůty pro stanovení daně musí obsah daňového spisu odůvodňovat nutnost vydání výzvy. V dané věci tomu však nebylo.

5. V letech 2014 a 2016 prověřovala celní správa žalobce a na podzim roku 2016 dala podnět Krajskému ředitelství Policie ČR k zahájení trestního stíhání. Trestní stíhání žalobce jako jednoho ze spoluobviněných bylo zahájeno dne 29. 11. 2016, a to pro údajné skladování řezaného tabáku zjištěného dne 7. 11. 2014. Přestože je s žalobcem od konce listopadu 2016 vedeno trestní řízení, daňové řízení bylo zahájeno až v říjnu 2017, navíc text usnesení o zahájení trestního stíhání téměř doslova vychází z návrhu celní správy k jeho zahájení. Přesto však celní úřad ani v listopadu 2016 (kdy již téměř po dobu jednoho roku

neprováděl vyhledávací činnost) neměl údajně stále dostatek indicií, aby s žalobcem zahájil daňové řízení. Pokud chtěl celní úřad žalobce vyzvat k podání daňového přiznání, pak neexistovala objektivní překážka, aby k vydání výzvy nedošlo již v průběhu roku 2015. Pokud celní úřad výzvu vydal až na samotném konci běhu lhůty pro stanovení daně, aniž by pro takový postup existoval objektivní důvod vyplývající z obsahu daňového spisu, byla výzva vydána účelově a nelogicky.

6. Žalobce dále namítá, že si daňové orgány neopatřily dostatek důkazů prokazujících, že žalobci svědčilo postavení skladovatele tabáku dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 11. 2014. Žalobce rovněž nesouhlasí s tím, jakým způsobem daňové orgány hodnotily opatřené důkazy.

7. Žalobce rovněž namítá řadu procesních vad. Má za to, že daňové orgány bez jeho účasti provedly v rámci vyhledávací činnosti kompletní dokazování, a to včetně hodnocení důkazů. Daňové orgány neprovedly výslech svědků, jež během řízení navrhoval. Celní úřad převzal tři protokoly o výslechu svědků z trestního řízení, přičemž u všech byl povinen je dle § 93 odst. 3 daňového řádu k návrhu provést opětovně za účasti žalobce. Žalobce dále namítá, že v rozporu se zákonem nebylo vyhověno jeho žádosti o navrácení lhůty a vyslovena neúčinnost doručení výzvy k podání daňového přiznání. Žalovaný má za to, že žalobce dobrovolně rezignoval na aktivní účast v daňovém řízení, když nereagoval na výzvu k podání řádného daňového tvrzení. Žalobce se však o vedení řízení dozvěděl až doručením platebního výměru. V zákonné lhůtě podal žádosti o navrácení lhůty v předešlý čas a o vyslovení neúčinnosti doručení výzvy, a to proto, že mu výzva nebyla fakticky doručena. Žalobce má za to, že nevědomost o doručení výzvy (nepřeposlání ze strany zmocněnce) a neoznámení skutečnosti o ukončení zmocnění dle generální plné moci ze strany předešlého zmocněnce jsou závažnými a předem nepředvídatelnými důvody, tudíž jsou splněny podmínky k vyslovení neúčinnosti doručení a povolení navrácení lhůty dle daňového řádu. Žádosti tak učinil za účelem, aby mu bylo umožněno zúčastnit se procesu dokazování a dovolat se tak svých práv, která mu jako daňovému subjektu náleží. Žádosti však byly pravomocně zamítnuty. Daňové orgány v rozhodnutích o zamítnutí těchto žádostí přitom pouze rozebírají povinnosti advokáta dle zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, konkrétně povinnost advokáta po ukončení právního zastoupení činit po dobu 15 dní všechny potřebné úkony k zabránění újmy na straně klienta. Dále je poukazováno na to, že předchozí zmocněnec byl z pohledu správce daně stále platným a účinným zástupcem, jelikož nedošlo k oznámení ukončení zastoupení. Ačkoli žalobce navrhoval provedení výslechu předchozího zmocněnce, daňové orgány své závěry opřely pouze o rozbor právních předpisů. Žalobce se ovšem svojí žádostí dovolával existence závažných a předem nepředvídatelných důvodů. Žalobce byl v legitimním očekávání, že předchozí zmocněnec oznámí ukončení zastoupení, a pokud by snad v jeho věci došlo jemu adresované rozhodnutí předchozímu zmocněnci po ukončení zastoupení, pak bude o tomto zpraven. Daňové orgány se vůbec nezabývaly tím, zda se jedná o důvody závažné a nepředvídatelné, jež by odůvodnily vyhovění žádostí.

Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Ve vyjádření uvedl, že sdělení žalobce do protokolu nebyla učiněna formou předepsanou pro daňové přiznání, ani je jako daňové přiznání nemohl celní úřad dle skutečného obsahu identifikovat. Nesouhlas žalobce v jakémkoliv řízení vedeném celním úřadem s možností, že mu vznikla daňová povinnost, nelze posuzovat jako podání daňového přiznání. Sdělení daňového subjektu, že mu nevznikla daňová povinnost, by mělo být správcem daně posuzováno jako daňové přiznání

k nulové dani pouze tehdy, pokud by bylo učiněno jako reakce na výzvu k podání daňového přiznání. Žalobci vznikla daňová povinnost v listopadu 2014. Výzva byla dne 18. 10. 2017 (tedy v průběhu tříleté prekluzivní lhůty) řádně doručena osobě, která byla k tomuto dni stále v procesním postavení zmocněnce žalobce. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu běží tříletá prekluzivní lhůta od tohoto okamžiku znovu. Je tedy zřejmá nedůvodnost námitky, že došlo k prekluzi lhůty pro stanovení daně. Celní úřad proto postupoval v souladu se zákonem, když na tomto základě činil v řízení další procesní kroky.

9. Žalovaný dále uvedl, že správce daně je oprávněn vyzvat daňový subjekt k podání daňového tvrzení. Nemůže však tak učinit svévolně, pouze za účelem prodloužení lhůty pro vyměření daně. K podání dodatečného daňového přiznání má být daňový subjekt vyzýván pouze tehdy, existují-li určité kvalifikované indicie o tom, že daň má být stanovena. Musí se přitom jednat o objektivně existující důvody, nespočívající pouze ve spekulativním úsudku pracovníků správce daně. Tyto důvody by měly být rovněž ve výzvě k podání daňového přiznání dostatečně sděleny tak, aby bylo zřejmé, proč je daňový subjekt k podání daňového přiznání vyzýván. Podle žalovaného byly podmínky pro vydání výzvy splněny. Zejména z jejího obsáhlého odůvodnění je zřejmé, že celní úřad pečlivě zkoumal, zdali existují objektivní skutečnosti, na základě kterých by žalobce mohl být plátcem daně. To je důvodem, proč tento procesní krok nemohl být učiněn dříve.

10. K námitkám rozporujícím prokázání vzniku daňové povinnosti žalobce žalovaný uvádí, že pokud by tyto námitky žalobce uvedl v odvolání, řádně by je v napadeném rozhodnutí vypořádal. Argumentace žalobce je spekulativní. Žalovaný má za to, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně přesně na základě provedených důkazů.

11. Žalovaný rovněž uvedl, že důkazní prostředky opatřené v rámci vyhledávací činnosti se uplatní v zahájeném řízení, ve kterém má daňový subjekt prostor k tomu, aby se vyjádřil k důkazním prostředkům vyhledaným správcem daně bez jeho vědomí, a má možnost předložit důkazy či navrhnout provedení důkazů k prokázání jeho odlišných tvrzení o skutkovém stavu. Dokazování tedy probíhá až v rámci zahájeného řízení, přičemž důvody, proč se žalobce dokazování neúčastnil, nelze přičítat celnímu úřadu. Námitka, že nebylo žalobci umožněno navrhnout důkazy, je nedůvodná. Žalobce mohl navrhnout provedení důkazů v odvolacím řízení, jak také učinil.

12. Žalovaný má dále za to, že nevznikla automatická povinnost opětovně vyslechnout obviněného T. D., pana D. a pana M. na návrh žalobce. Ani v jednom případě žalobce neuvedl, co nového by mělo do zjištěného skutkového stavu přinést provedení jím navrhovaných výslechů svědků. Ve vztahu k použití protokolu o výslechu obviněného T. D. jako důkazu má žalovaný za to, že protokol o výslechu obviněného nelze považovat za *a priori* nedůvěryhodný jen proto, že obviněný nemá zákonnou povinnost mluvit pravdu. Stejně jako zákonná povinnost svědka vypovídat pravdivě ještě nezaručuje, že tomu tak skutečně bude, tak její absence u výslechu obviněného nezaručuje opak. Celní úřad výpověď obviněného vyhodnotil v souvislosti s ostatními důkazy a dospěl k závěru, že je s nimi v souladu. Tento důkaz byl jedním z mnoha, které zpochybnily obranu žalobce založenou na údajné existenci nájemní smlouvy, a rozhodně není hlavním rozhodujícím důkazem. Žalobce se pak mýlí, když tvrdí, že výslechy pana M. a D. provedené v rámci mezinárodního dožádání jsou nezákonné, protože neměl právo se jich účastnit. S odkazem na rozsudek Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „SDEU“) ve věci C-276/12, a související rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167, žalovaný poukázal na to, že daňový subjekt nemá právo účastnit se formulace mezinárodního dožádání, ani se účastnit výslechu prováděného v zahraničí. Celní úřad ani žalovaný

nemohou vykonávat svou působnost mimo území České republiky, a proto by nemohli provést výslech svědků v zahraničí se zachováním práv daňového subjektu podle § 96 odst. 5 daňového řádu. Výslech svědků v zahraničí není podáním vysvětlení a není důvod proto na tento důkaz vztahovat omezení v § 79 odst. 3 daňového řádu.

13. Žalovaný má za to, že celní úřad zamítl žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav a o vyslovení neúčinnosti doručení výzvy, protože nebyly splněny podmínky proto to, aby jim vyhověl. Ačkoli daňový řád úpravu okamžiku účinnosti výpovědi plné moci neobsahuje, žalovaný s odkazem na analogii zákonem č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) konstatoval, že je vůči správci daně účinná, jakmile mu byla účastníkem řízení nebo jeho zmocněncem oznámena. Tato argumentace je v souladu s ustálenou judikaturou NSS, např. rozsudkem ze dne 29. 8. 2017, č. j. 9 As 192/2016-31. Pokud je řádně doručeno osobě, která je z pohledu daňového řádu v ten okamžik zástupcem daňového subjektu, není zde důvod zkoumat, zdali byla předmětná písemnost předána zastupovanému daňovému subjektu.

Replika žalobce

14. Žalobce nesouhlasí s tím, že by celní úřadu po dobu tří let od nálezu tabáku ke kouření shromažďoval nutné údaje, aby mohl vyzvat žalobce k podání daňového přiznání. Policie České republiky již v listopadu 2016 (tedy 11 měsíců před vydáním výzvy) zahájila trestní stíhání žalobce mj. právě pro údajné skladování tabáku ke kouření v obci Lány. Přitom trestní stíhání určité osoby může být zahájeno pouze za předpokladu, kdy skutečnosti zjištěné prověřováním nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin a že tento trestný čin spáchala určitá osoba (§ 160 odst. 1 trestního řádu). Není možné, aby totožné prověřování (vedené v daňové věci) na jedné straně poskytovalo dostatečné podklady k zahájení trestního stíhání určité osoby, a současně aby takové podklady nepostačovaly k tomu, aby byla dotčená osoba vyzvána k podání daňového přiznání. Pan D. byl zahraničními orgány vyslechnut v průběhu roku 2015, stejně jako pan M. Protokol o výslechu T. D. je pak datován do začátku roku 2017. Ačkoli daňové orgány uvádějí, že shromažďovaly nutné podklady až do října 2017, všechny relevantní podklady existovaly nejpozději k začátku roku 2017. Z toho vyplývá, že celní úřad nejpozději k listopadu 2016 musel mít k dispozici dostatek podkladů pro vydání výzvy k podání daňového přiznání (jelikož již měl podklady dostatečné k zahájení trestního stíhání žalobce), a pokud je tedy výzva fakticky vydána až rok poté (a pouhé dva měsíce před uplynutím prekluzivní lhůty), jedná se o účelový úkon, který nemá oporu v obsahu daňového spisu. Pokud správce daně shromáždí již v rámci vyhledávací činnosti tolik důkazů, čímž by tvrzenou daňovou povinnost prokázal natolik, že již nějaké další dokazování ani netřeba provádět, jedná se o popření institutu výzvy k podání řádného daňového přiznání.

15. Žalobce má nadále za to, že se celní úřad i žalovaný ve věci účelově vyhnuli provedení výslechu svědků, což je dle rozsudku NSS ze dne 16. 7. 2009, č. j. 7 Afs 29/2009-92, v rozporu se zákonem. Věrohodnost svědka je stvrzena až okamžikem, kdy je tento vystaven dotazům daňového subjektu, zejména za předpokladu, kdy svědkové vypovídají pravý opak toho, co tvrdí daňový subjekt. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, žalobce doplnil, že v případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daňovém řízení, je třeba tento rozpor odstranit, a to zpravidla jejich výslechem. Pokud žalobce soustavně tvrdil, že je výpověď T. D. lživá a účelově očerňuje žalobce pro účely trestního stíhání, přičemž poukázal na zjevné rozpory a časové nesoulady výpovědi, měl být jeho výslech proveden.

16. Žalobce uvedl, že není pravdou, že by daňový řád ukládal daňovému subjektu povinnost k návrhu na provedení výslechu svědka uvést, co nového by tato výpověď měla do zjištěného skutkového stavu přinést. Žalobce zdůraznil, že již od počátku tvrdí, že není pravdou, co T. D. u svého výslechu v trestním řízení uvedl, a je tedy zřejmé, že jeho výslechem a pokládáním otázek by žalobce prokázal, že svědectví se nezakládá na pravdě, je lživé a činěné s úmyslem žalobce poškodit. Účel návrhu provedení výpovědi je zcela zřejmý z písemných vyjádření (odvolání) učiněných žalobcem v řízení.
17. Podle názoru žalobce není ve věci přiléhavý odkaz žalovaného na rozsudek SDEU ve věci C-276/12. Předběžná otázka, kterou SDEU posuzoval, se netýkala práv daňového subjektu při výslechu konaném v jiném státě, ale týkala se pouze práva být informován o tom, že je v daňovém řízení přistoupeno k podání mezinárodní žádosti. Nadto z právní věty rozsudku NSS ze dne 31. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167, plyne, že *„pokud český správce daně žádá o výslech svědka podle směrnice Rady 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, měl by požádat zahraniční správní orgán o umožnění účasti českého daňového subjektu na výslechu svědka v souladu s právem dožádaného státu. To samozřejmě za podmínky, že účast daňového subjektu na výslechu právo dožádaného státu umožňuje.“* Podle NSS požadavky řádného daňového procesu dle českého práva vyžadují, aby se správce daně pokusil umožnit českému daňovému subjektu účast na výslechu svědka správním orgánem dožádaného státu. Teprve pokud dožádaný stát uvede, že takový postup není dle jeho práva přípustný, může dožádaný výslech proběhnout bez účasti daňového subjektu, tedy bez povinnosti daňový subjekt o konání výslechu vyrozumět, a umožnit mu účast u tohoto výslechu a umožnit mu svědkovi klást otázky.
18. Pan D. byl vyslechnut před zahájením daňového řízení ve fázi vyhledávací, a již tím došlo k porušení práv žalobce, jelikož pokud je určitá osoba dotazována na rozhodné skutečnosti před zahájením daňového řízení, nikdy se nemůže jednat o výslech svědka, ale z pohledu českého práva se bude vždy jednat pouze o vysvětlení. Byť se tak samotný jeho výslech řídil zahraničním právem, podle rozsudku NSS ze dne 26. 3. 2009, č. j. 5 Afs 51/2008-95, jeho použitelnost v daňovém řízení v rámci dokazování se již řídí výhradně právem českým.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

19. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž ho přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, neshledal. Soud o žalobě rozhodl bez jednání, neboť žalovaný s takovým postupem souhlasil, a žalobce na výzvu soudu nevyjádřil nesouhlas, tudíž se má za to, že s takovým postupem souhlasí (§ 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Nadto byl dán důvodu k postupu dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

Podstatný obsah správního spisu

20. Ze správního spisu soud zjistil, že dne 7. 11. 2014 provedl celní úřad místní šetření na stavebních parcelách č. X a X v k. ú. V. u Č. J. (dále jen „stodoly“). Z úředního záznamu o místním šetření plyne, že bylo činěno na základě podnětu od neznámé osoby pro možné nelegální skladování řezaného tabáku žalobcem. Celní úřad se po příjezdu na místo pokusil provést kontrolu ve dvou stodolách. Jednal s přítomnou paní L. K. (pozn. soudu: celní

úřad ji prvotně považoval za spoluvlastníka stodol) a pokoušel se zajistit dobrovolný vstup. Celní úřad do stodol nebyl vpuštěn, protože paní K. sdělila, že v nich nic nemá a patří panu J. P. (otci žalobce). Paní K. po telefonátu s panem J. P. sdělila celnímu úřadu, že stodoly patří žalobci a jeho bratrovi M. P. Následně se celní úřad neúspěšně pokusil žalobce telefonicky kontaktovat. Celní úřad zastihl žalobce později v prostorách společnosti JPS PLASTIK s.r.o. Žalobce celnímu úřadu sdělil, že nemá čas a ve stodolách má něco uskladněno nájemce. Na dotaz celního úřadu, zda má nájemní smlouvu, odpověděl, že se nachází u právního zástupce. Na další dotaz uvedl, že jméno nájemce se celní úřad dozví z nájemní smlouvy. Celní úřad žalobce poučil, že pokud dobrovolně neumožní vstup do stodol, bude situace řešena na poli trestního práva příkazem k provedení domovní prohlídky. Žalobce později dorazil na místo místního šetření a sdělil, že zhruba do třiceti minut by měl přijet i nájemce. O čtyřicet minut později žalobce uvedl, že je nájemce zdaleka a že neví, kdy přijede. Nájemní smlouvu bude mít k dispozici až večer. Celní úřad na to žalobci sdělil, že byl již vydán příkaz k domovní prohlídce.

21. Z protokolu o domovní prohlídce z téhož dne plyne, že domovní prohlídka byla učiněna jako neodkladný úkon na základě příkazu v trestní věci podezření ze spáchání přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, spočívající ho ve skladování nezdaněného tabáku a tabákových výrobků ke kouření neznámým pachatelem, aniž by splnil svoji povinnost přiznat a zaplatit daň z tabákových výrobků. Po otevření vrat se uvnitř v přední části stodoly nacházely velké kartonové krabice. Po jejich otevření bylo zjištěno, že obsahují tabák. Krabice se stejným obsahem se nacházely za vraty č. 3. Během prohlídky byla pořízena fotodokumentace objektu a nalezených krabic.

22. Žalobce se dne 2. 12. 2014 dostavil na celní úřad k podání vysvětlení podle § 158 odst. 6 trestního řádu v trestní věci skladování nezdaněného tabáku a tabákových výrobků ke kouření. Do úředního záznamu uvedl, že spolu s bratrem uvedené prostory pronajali dne 6. 12. 2013 I. D., a od tohoto dne k nim nemá přístup. Dále uvedl, že předkládá originál nájemní smlouvy o nájmu nebytových prostor. S nájemcem je v kontaktu přes tlumočníka a nájem dostává v hotovosti. Na dotazy policejního orgánu mimo jiné odpověděl, že na adresu L. X jezdí zřídka, asi jednou za 2 měsíce. Z protokolu o domovní prohlídce se dozvěděl, že tam byl nalezen tabák. Nevěděl, že se tam tabák nachází, do stodol nechodí, jezdí za otcem a babičkou naproti na adresu L. X. Doplnil, že při podpisu nájemní smlouvy byl přítomen tlumočník G. M. žijící na Slovensku. Na dotaz, kdo je nájemce, odkud ho zná a jak se seznámili, žalobce odvětil, že se skrze podnikatelskou činnost se asi rok a půl zná s panem M. Ten žalobci sdělil, že jeho známý hledá skladovací prostory v Čechách na stroje, strojní zařízení a náhradní díly. Za tímto účelem pak spolu uzavřeli nájemní smlouvu a to v blíže nespecifikovaném obchodním centru v Brně, neboť nechtěli dojet až za žalobcem, tak zvolili místo blíže nájemci. Bratr žalobce u podpisu smlouvy nebyl, podepsal ji předem. S nájemcem a tlumočníkem se viděli ještě koncem roku 2013, když se přijeli osobně podívat na stodoly. S komunikací nebyl problém. Ačkoli je nájemce maďarské státní příslušnosti, byl po celou dobu přítomen tlumočník pan M. Blíže však nájemce nezná. Žalobce dále popsal osobu nájemce. Skutečnost, že bude stodoly pronajímat, řekl pouze své tetě. Od předání stodol koncem roku 2013 do nich nechodil, neměl tam přístup, ani je nekontroloval. Nájemce je začal užívat patrně v lednu 2014, avšak nevěděl, zda tam dovezl tabák, či tam jezdil častěji. Nájemné si nechal zaplatit na rok dopředu. Platba proběhla v prosinci 2013 při prohlídce stodol.

23. Dne 17. 10. 2017 vyzval celní úřad žalobce k podání daňového přiznání za zdaňovací období listopad 2014 k dani z tabákových výrobků. Výzva byla doručena do datové schránky zmocněnce žalobce dne 18. 10. 2017. Zmocněnec oznámil celnímu úřadu dne 23. 10. 2017, že ode dne 4. 9. 2017 již žalobce nezastupuje.
24. Dne 26. 3. 2018 vydal celní úřad platební výměr, jímž žalobci vyměřil spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 6 360 840 Kč. V odůvodnění uvedl, že žalobce si musel být nepochybně vědom, jaké následky jsou spojeny s porušením právní normy upravující skladování řezaného tabáku mimo režim podmíněného osvobození od daně, neboť byl jediným statutárním orgánem a společníkem v obchodní společnosti Tapro Trading s.r.o. Tato společnost ovládaná žalobcem měla ve své dispozici řezací stroj na tabákové listy a měla povolenou výrobu řezaného tabáku spadající pod § 101 odst. 3 písm. c) bod 3 zákona o spotřebních daních. Celní úřad dále konstatoval, že existence obalového materiálu označeného etiketou s odkazem na společnost Tapro Trading s.r.o. úzce spojuje nalezený řezaný tabák při domovní prohlídce s žalobcem. Celní úřad rovněž dospěl k závěru, že nájemní smlouva k dotčeným prostorám byla žalobcem předložena čistě účelově. Tento závěr dovodil z nestandardního chování žalobce, z výslechu I. D. a protokolu o výslechu obviněného T. D. Výpověď pana M., podanou za účelem potvrzení věrohodnosti nájemní smlouvy, celní úřad považoval taktéž za účelovou, neboť je s žalobcem v soukromém i obchodním kontaktu, tudíž nelze předpokládat, že by platnost smlouvy vyvrátil. Nadto z výslechu I. D. provedeného Národním daňovým a celním úřadem (pozn. soudu: dožádaný maďarský policejní orgán) plyne, že k uzavření smlouvy nedošlo, jelikož svědek výslovně uvedl, že je osobou nezaměstnanou, bez řádného domova, žádnou smlouvu s žalobcem nepodepsal a před několika lety poskytl za úplatu své osobní údaje. K tomu celní úřad odkázal na výpověď obviněného T. D., v níž obviněný uvedl: *„Po tomto obchodu se delší dobu nic nedělo do situace, než mi R. P. volal, přijel za mnou a informoval mne o tom, že měl nějaký problém na Lánech, kde mu našli nějaké 3,5 t řezaného tabáku. Na dotaz, zda se R. P. vyjadřoval k vlastnictví tabáku, uvádím, že říkal, že to našli jemu a že neví, jak se z toho dostat. Přijel původně za mnou s tím, abych mu s tím nějak pomohl, a o týden později mi řekl, že vyřešil situaci tak, že sehnal nějakého Maďara, za 10 tis. EUR mu napsal antidatovanou nájemní smlouvu na prostor v Lánech a sháněl od něj i čestné prohlášení vlastnictví tabáku v objektu,“* Přestože byl tento důkazní prostředek získán z jiného řízení (trestního), je jedním z podkladů pro závěr o nevěrohodnosti nájemní smlouvy neboť dotváří skutkový stav o vytvoření smlouvy za účelem zakrytí nelegálního skladování řezaného tabáku. Celní úřad si byl vědom postavení obviněného v trestním řízení, kdy je jeho výpověď prostředkem vlastní obhajoby a může vypovídat i nepravdu, dospěl nicméně k závěru, že je tato výpověď pravdivá, jelikož je v souladu s dalšími důkazy vyvracejícími věrohodnost smlouvy. Celní úřad uzavřel, že žalobce je plátcem daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, protože je osobou, která skladovala ke dni 7. 11. 2014 řezaný tabák v množství 3 533,80 kg ve dvou stodolách, kterému vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň za zdaňovací období listopad roku 2014 dle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních u vybraného výrobku uvedeného v § 101 odst. 3 písm. c) bod 3. téhož zákona, neboť nebylo prokázáno řádné zdanění a v žádném případě se nejedná o množství vybraných výrobků pro osobní spotřebu.
25. Proti platebnímu výměru podal žalobce blanketní odvolání, které na výzvu doplnil. Žalobce namítl, že ke stanovení daně došlo po uplynutí prekluzivní lhůty, neboť výzva k podání daňového přiznání byla vydána účelově a nebyla doručena žalobci, proto

nemohla způsobit zákonem předpokládané účinky. Taktéž namítl, že celní úřad nemohl žalobce vyzývat k podání daňového přiznání s ohledem na zásadu zákazu sebeobviňování. Nelze totiž nutit osobu obviněnou v trestní věci k podání výzvy, která by mohla být důležitá pro trestní řízení, a mohla by znamenat doznání v trestní věci. Žalobce rovněž namítl, že daňové přiznání podal ústně do protokolu dne 7. 11. 2014 a 2. 12. 2014. Žalobce dále uvedl, že byly užity důkazní prostředky opatřené jinými orgány. Proto by měl být výslech obviněného učiněn ve smyslu § 93 odst. 3 daňového řádu opětovně, aby mu žalobce mohl klást vlastní otázky. Za tímto účelem navrhl provedení výslechu T. D. Žalobce k tomu doplnil, že protokol o výslechu obviněného je v daňovém řízení nepoužitelný, jelikož obviněný nemusí uvádět pravdu, a to s odkazem rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57. Žalobce shodně jako v žalobě konstatoval, že I. D. a G. M. byli vyslechnuti v rozporu se zákonem, jelikož se jejich výslechu nemohl žalobce účastnit. Protokol o jejich výpovědích je nutné považovat za podaná vysvětlení, která nelze použít jako důkaz. Žalobce rovněž navrhl provést jejich výslech. Žalobce uzavřel, že si celní úřad v průběhu vyhledávací činnosti obstarával důkazní prostředky a vyhodnotil je bez součinnosti žalobce, když všechny podklady získal dlouho před vydáním výzvy k podání daňového přiznání.

26. O podaném odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. V odůvodnění předně s odkazem na analogické uplatnění § 28 odst. 2 o. s. ř. uvedl, že zánik zástupčího oprávnění je vůči daňovým orgánům účinný až ode dne jeho oznámení. Jelikož bylo vypovězení plné moci zmocněncem oznámeno až dne 23. 10. 2017, je nutné považovat výzvu k podání daňového přiznání za řádně doručenou žalobci. K výzvě doplnil, že jí může správce daně vydat pouze tehdy, existují-li určité kvalifikované indicie o tom, že daň má být stanovena. Musí se přitom jednat o objektivně existující důvody, nespočívající pouze ve spekulativním úsudku pracovníků správce daně. Tyto důvody by měly být rovněž ve výzvě k podání daňového přiznání dostatečně sděleny tak, aby bylo zřejmé, proč je daňový subjekt k podání daňového přiznání vyzýván. Podmínky pro její vydání v posuzované věci byly splněny, což plyne zejména z jejího obsáhlého odůvodnění. K zásadě zákazu sebeobviňování s odkazem na rozhodnutí ESLP o nepřijetí stížnosti ze dne 10. 9. 2002 ve věci *Allen proti Spojenému království*, stížnost č. 76574/01, uvedl, že nesahá tak daleko, aby v sobě zahrnovala např. právo odmítnout podat daňové přiznání. I judikatura NSS (rozsudek ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29) obecně považuje výzvy k podání řádných a dodatečných daňových přiznání za standardní nástroj vynucení si povinností daňovým subjektem dobrovolně nesplněné, přičemž daňový subjekt je povinen daňové tvrzení podat. K námitce žalobce, že daňové přiznání podal ústně do protokolu, žalovaný konstatoval, že nebyla učiněna formou předepsanou pro daňové přiznání, ani je jako daňové přiznání nemohl celní úřad dle skutečného obsahu identifikovat. Podání nebyla navíc učiněna u celního úřadu jako věcně příslušného správce daně, ale u celního úřadu v rámci jeho trestněprávní působnosti. Nesouhlas žalobce s možností vzniku daňové povinnosti v jakémkoliv řízení vedeném celním úřadem nelze posuzovat jako podání daňového přiznání. Žalobcem odkazovaná judikatura navíc neřeší podání daňového přiznání obecně. Soudy dospěly k názoru, že i pouhé sdělení daňového subjektu, že mu nevznikla daňová povinnost, by mělo být správcem daně posuzováno jako daňové přiznání k nulové dani, ovšem pouze pokud bylo učiněno jako reakce na výzvu k podání daňového přiznání. Žalovaný vyslovil nesouhlas s tvrzením žalobce, že protokol o výslechu obviněného je nutné považovat za nedůvěryhodný, protože obviněný nemá zákonnou povinnost mluvit pravdu. Stejně jako zákonná povinnost svědka vypovídat pravdivě ještě

neznamená, že tomu tak skutečně bude, tak její absence u výslechu obviněného nezaručuje opak. Odmítnout důkaz z těchto důvodů by bylo v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Celní úřad výpověď obviněného vyhodnotil v souvislosti s ostatními důkazy, a dospěl k závěru, že je s nimi v souladu. Tento důkaz byl jedním z mnoha, které zpochybnily obranu žalobce založenou na údajné existenci nájemní smlouvy. Rozhodně není hlavním rozhodujícím důkazem. Žalobce ani řádně nezdůvodnil, jaké nové informace by mělo provedení tohoto důkazu přinést a jak by mohlo provedení výslechu pana T. D. jako svědka za jeho přítomnosti změnit zjištěný skutkový stav. Žalovaný zastává názor, že rozsudek NSS ze dne 26. 3. 2009, č. j. 5 Afs 51/2008-95, nelze v dané věci aplikovat. NSS řešil situaci, kdy mezinárodní dožádání bylo provedeno na žádost správce daně, a posuzoval, jaké povinnosti v tom případě správce daně má. Výslechy byly provedeny na základě mezinárodního dožádání v rámci trestního řízení. Celní úřad nemohl jeho obsah ovlivnit. Výslech svědků v zahraničí proběhl v souladu s předpisy upravujícími trestní řízení. Nadto uváděná judikatura byla překonána rozsudkem SDEU ve věci C-276/12 a souvisejícím rozsudkem NSS ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs73/2011-167. V těchto rozsudcích bylo vysloveně uvedeno, že daňový subjekt nemá právo účastnit se formulace mezinárodního dožádání, ani se účastnit výslechu prováděného v zahraničí. Ani v tomto případě neuvádí, co nového by mělo do zjištěného skutkového stavu přinést provedení jím navrhovaného výslechu svědků. Žalovaný rovněž doplnil, že žalobce zaměňuje vyhledávací činnost a dokazování. Zásada součinnosti se při vyhledávací činnosti uplatňuje v omezeném rozsahu. K tomu, aby správce daně naplnil cíl správy daní a vynutil řádné plnění daňových povinností těch daňových subjektů, které jim nedostojí, musí disponovat oprávněním vyhledávat důkazní prostředky i bez vědomí daňových subjektů. Pokud žalobce od počátku tvrdí, že předmětné prostory byly pronajaty panu D. a on nemá se zajištěnými tabákovými výrobky nic společného, musel mít celní úřad pro názor, že žalobci daňová povinnost vznikla, dostatek důkazních prostředků vyvracejících jeho tvrzení. V rámci vyhledávací činnosti musí být objasněno, zda daňový subjekt skutečně měl povinnost podat řádné daňové tvrzení. Důkazní prostředky opatřené v rámci vyhledávací činnosti se uplatní v zahájeném řízení, ve kterém má daňový subjekt prostor k tomu, aby se vyjádřil k důkazním prostředkům vyhledaným správcem daně bez jeho vědomí a aby předložil důkazy či navrhl provedení důkazů k prokázání svých tvrzení. Dokazování tedy probíhá až v rámci zahájeného řízení, přičemž důvody, proč se žalobce dokazování neúčastnil, nelze přičítat správci daně.

27. Součástí daňového spisu jsou rovněž žádosti celního úřadu o mezinárodní dožádání ze dne 14. 5. 2015, záznam o podaném vysvětlení G. M. ze dne 2. 9. 2015, Zápisnica o ústnom pojednávani ze dne 31. 8. 2015 s G. M., protokol z výslechu I. D. ze dne 14. 5. 2015, návrh na zahájení trestního stíhání žalobce a dalších devíti spoluobviněných ze dne 28. 11. 2016, fotodokumentace pořízená během domovní prohlídky konané dne 7. 11. 2014, pokračování protokolu o výslechu obviněného T. D. ze dne 2. 2. 2017, kopie nájemní smlouvy nebytových prostor mezi R. a M. P. jako pronajímateli a I. D. jako nájemcem datované dnem 6. 12. 2013, žádosti celního úřadu o sdělení, v jaké fázi se nachází realizace mezinárodního dožádání ve vztahu k výslechu I. D. ze dne 19. 11. 2015, ze dne 20. 1. 2016 a ze dne 15. 6. 2016 a odpovědi žalovaného ze dne 26. 1. 2016, ze dne 10. 6. 2016 včetně sdělení Národního daňového a celního úřadu, jako daňového orgánu, v maďarštině a ze dne 25. 7. 2016 a výzva ke zvolení společného zmocněnce ze dne 3. 2. 2016 včetně doručenky.

Navrácení lhůty a vyslovení neúčinnosti doručení

28. Dne 17. 4. 2018 požádal žalobce o navrácení lhůty a vyslovení neúčinnosti doručení výzvy k podání daňového přiznání ze dne 17. 10. 2017, č. j. 199807-2/2017-610000-32.4. Žalobce uvedl, že před dnem 6. 4. 2018 nevěděl, že vůči němu byla vydána výzva k podání daňového přiznání, proto nevěděl, že započala lhůta k jeho podání a že tato lhůta uplynula. Dále s odkazem na odbornou literaturu (Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář.* 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer a.s., 2011, s. 268) konstatoval, že závažnými a předem nepředvídatelnými mohou být důvody, které nebylo možno předem předvídat a které jsou z objektivního hlediska dostatečným důvodem pro to, že si adresát osobně nemohl písemnost vyzvednout. Závažnost důvodu je v tomto případě dána samotným významem lhůty k podání daňového přiznání, když má velmi závažnými dopad do daňového řízení, a skutečností, že zásilka nebyla prokazatelně odevzdána do dispozice jejího adresáta, tedy daňového subjektu. Za tímto účel navrhl výslech svého předchozího zmocněnce, advokáta JUDr. W. Poukázal, že se jedná předem nepředvídanou a objektivní skutečnost. S odkazem na § 42 odst. 2 daňového řádu zdůraznil, že výzva k daňovému přiznání musí být doručena nejen zmocněnci, ale i přímo daňovému subjektu. Jelikož předchozí zmocněnec informoval celní úřad o tom, že plná moc zanikla více než měsíc před doručováním předmětné výzvy, neměl celní úřad pouze spoléhat na to, že se žalobce o existenci výzvy dozví, ale s ohledem na základní zásady daňového řízení měl žalobci výzvu zaslat.
29. Žádost žalobce zamítl celní úřad rozhodnutím ze dne 28. 5. 2018, č. j. 61050-2/2018-610000-32.4 (dále též „rozhodnutí o navrácení lhůty“). Zrekapituloval, že výzva byla dne 17. 10. 2017 zaslána předchozímu zmocněnci žalobce dle plné moci k zastupování. Zmocněnec informoval celní úřad o tom, že ke dni 4. 9. 2017 ukončil zastupování, až dne 23. 10. 2017. S poukazem na analogií aplikovanou úpravu z občanského soudního řádu celní úřad dovodil, že ukončení zastoupení je vůči němu účinné až od okamžiku oznámení takové skutečnosti, což podporuje i judikatura NSS. Proto nelze posuzovat zánik zastoupení zpětně. Z tohoto důvodu shledal výzvu k podání daňového přiznání za účinně doručenou žalobci. Celní úřad nesdílí názor žalobce, že by mu musel výzvu doručovat žalobci přímo, neboť podání daňového přiznání nevyžaduje nutný osobní úkon daňového subjektu. Uzavřel, že předchozí zmocněnec měl s ohledem na zákon o advokacii ukončit zastoupení takovým způsobem, aby v důsledku jeho ukončení nevznikla žalobci újma.
30. Žalobce proti tomuto rozhodnutí podal odvolání. Předně uvedl, že je rozhodnutí o navrácení lhůty nepřezkoumatelné, neboť z něj neplynou důvody, pro něž byla žádost zamítnuta. Celní úřad se vyjadřoval pouze k navrácení lhůty, nikoli k vyslovení účinnosti doručení, proto má za to, že o této žádosti ani nerozhodl. Žalobce má za to, že z rozhodnutí mělo být patrno, jak celní úřad hodnotí závažné a předem nepředvídatelné důvody, které předestřel žalobce. Zopakoval, že se o doručení výzvy se nikdy nedozvěděl, a tedy ani neměl možnost na tuto výzvu jakkoli reagovat, což splňuje kritéria objektivní povahy, je žalobcem nezaviněnou a předem nepředvídatelnou skutečností.
31. Rozhodnutím ze dne 19. 11. 2018, č. j. 46268-2/2018-9000000-312, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí celního úřadu o navrácení lhůty. V odůvodnění uvedl, že se celní úřad vypořádal se všemi odvolacími důvody žalobce. Zdůraznil, že pokud je podmínkou vyslovení neúčinnosti doručení závažný a zároveň nepředvídatelný důvod, postačí, když celní úřad v rozhodnutí o zamítnutí žádosti uvede, proč nepovažuje uváděný důvod za závažný, aniž by musel sdělovat, proč není také nepředvídatelný. S poukazem na rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2017, č. j. 9 As 192/2016-31, doplnil, že je přípustná analogie s občanským soudním řádem, tedy že výpověď plné moci účinná, jakmile byla účastníkem řízení nebo jeho zástupcem oznámena správci daně. Pokud je řádně doručeno osobě, která

je z pohledu daňového řádu v ten okamžik zmocněncem daňového subjektu, není důvod zkoumat, zdali byla předmětná písemnost předána zastupovanému daňovému subjektu. Předchozí zmocněnec měl v souladu s § 20 odst. 6 zákona o advokacii po dobu 15 dnů ode dne ukončení poskytování právních služeb činit neodkladné úkony tak, aby klient neutrpěl újmu. Jeho nečinnost nelze přičítat celnímu úřadu, což je v souladu s ustálenou soudní judikaturou (např. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 29. 1. 2015, č. j. 2 Cmo 171/2014-322).

Posouzení žaloby soudem

32. Soud se předně zabýval námitkou žalobce o nezákonnosti zamítnutí jeho žádosti o navrácení lhůty a vyslovení neúčinnosti doručení. Jestliže totiž daňový orgán nepromine zmeškání lhůty k podání daňového přiznání, je takové rozhodnutí sice samostatně vyloučeno ze soudního přezkumu, avšak může být správním soudem přezkoumáno v rámci řízení o žalobě proti konečnému rozhodnutí daňového orgánu o odvolání (srov. přiměřeně rozsudky NSS ze dne 31. 7. 2008, č. j. 9 As 88/2007-49, či ze dne 18. 10. 2019, č. j. 4 Afs 244/2019-85).
33. Podle § 48 odst. 1 daňového řádu adresát, který si ze závažného a předem nepředvídatelného důvodu nemohl uloženou písemnost ve stanovené lhůtě vyzvednout, může požádat správce daně, který písemnost doručil, o vyslovení neúčinnosti doručení. Podle odst. 2 je žádost třeba podat do 15 dnů ode dne, kdy se adresát s doručovanou písemností skutečně seznámil, nejpozději však do 6 měsíců od doručení.
34. Podle § 37 odst. 2 daňového řádu správce daně povolí ze závažného důvodu navrácení lhůty stanovené daňovým zákonem nebo správcem daně v předešlý stav, pokud před podáním žádosti lhůta již uplynula, a nově stanoví den jejího uplynutí.
35. Jak uvádí důvodová zpráva k daňovému řádu, „*instrument navrácení lhůty v předešlý stav by měl mít charakter výjimečného nástroje, kterým lze zmírnit dopady některých závažných životních situací. Neměl by tedy sloužit k podpoře osob, které bez existence objektivní překážky zmeškají stanovenou lhůtu a o plnění svých povinností se začnou aktivně zajímat až poté, co jsou v prodlení, resp. po prekluzi příslušného práva*“. Cílem navrácení lhůty v předešlý stav je obnovení jejího běhu a stanovení nového dne jejího skončení. Jak vyslovil NSS v rozsudku ze dne 17. 2. 2015, č. j. 7 Azs 13/2015-28, závažné důvody, které představují překážku, jež bránila účastníkovi řízení učinit zmeškaný úkon, musí být objektivní povahy, tj. takové, které nastaly nezávisle na vůli žadatele o navrácení lhůty, přičemž závažnost těchto důvodů se posuzuje vždy podle okolností konkrétního případu. Mezi tyto důvody může patřit např. nepříznivý zdravotní stav účastníka řízení. I tento důvod, jako ostatně každý jiný, však může vést k prominutí zmeškání jen tehdy, pokud brání v učinění úkonu.
36. Soud předně zdůrazňuje, že pro účely soudního přezkumu tvoří napadené rozhodnutí a platební výměr celního úřadu jeden celek. Proto není pravdou, že by se daňové orgány nezabývaly tím, zda jsou důvody předestřené žalobcem závažné a nepředvídatelné.
37. Celní úřad vysvětlil náhled na výklad pojmu závažné důvody a zabýval konkrétními skutkovými okolnostmi daného případu a tyto ve vztahu k výkladu tohoto neurčitého právního pojmu vyhodnotil. Daňové orgány uvedly, že v případě tzv. závažných důvodů se jedná o důvody objektivní, nezaviněné daňovým subjektem, přičemž se jedná o výjimečný nástroj, jež má být používán ke zmírnění následků některých závažných životních situací. Zastávají názor, že se žalobce s výzvou k podání daňového přiznání seznámil, neboť pokud celní úřad doučil výzvu pouze zmocněnci, nebyl jeho postup nezákonný. Celní úřad poukázal na to, že zmocněnec si měl být vědom toho, že ačkoli jeho zástupčí oprávnění zaniklo, měl žalobci poskytnout potřebné informace. Tím se daňové orgány implicitně vyjádřily k tomu, že pokud se žalobce do dne doručení

platebního výměru nemohl dozvědět o obsahu výzvy k podání daňového přiznání z důvodu, že ho s ní zmocněnec neseznámil a neinformoval o ní, nepovažují tyto předestřené důvody za závažné a nepředvídatelné, jež měly za následek, že se s výzvou nemohl seznámit.

38. Soud úvodem poznamenává, že nelze zcela vyloučit, že by závažným a nepředvídatelným důvodem nemohla být situace, kdy zmocněnec daňovému subjektu neoznámí, že byla daňovému subjektu doručena výzva k podání daňového přiznání, to však pouze v případě, kdy důvodem pro neoznámení byly takové okolnosti, které jsou samy o sobě závažné a předem nepředvídatelné. Takovou okolností by byla např. smrt zmocněnce (advokáta), která by nastala těsně po doručení výzvy do jeho datové schránky. Žalobce však žádné takto závažné okolnosti ani netvrdí. Lze souhlasit s názorem žalovaného, že by zmocněný advokát měl minimálně po dobu 15 dnů ode dne, kdy smlouva o poskytování právních služeb na základě výpovědi zanikla, činit veškeré neodkladné úkony tak, aby klient neutrpěl na svých právech nebo oprávněných zájmech újmu (§ 20 odst. 6 zákona o advokacii). Pokud tak ovšem nečiní, jeho chybný postup nevykazuje požadovanou míru závažnosti. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 1. 2014, č. j. 4 Ads 114/2013-26, dovodil, že omyl, chyba či neznalost příslušných procesních ustanovení pracovníků advokátní kanceláře z povahy věci nepředstavují závažný důvod pro prominutí zmeškání úkonu. Ačkoli se výše uvedený rozsudek týkal opožděnosti podaného odvolání podle správního řádu, lze jeho názor týkající se závažnosti důvodu vztáhnout i do řízení daňového. Spojuje-li žalobce neseznámení se s výzvou k podání daňového přiznání s tím, že ho jím zmocněný advokát o výzvě neinformoval, nelze považovat tento předestřený důvod s ohledem na výše uvedené za závažný.

39. Soud rovněž poukazuje na usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 226/99, v němž Ústavní soud vyslovil, že za způsob zastoupení, tj. za poskytnutí právní služby stejně jako za volbu (výběr) zmocněnce nesou odpovědnost jen ti, jichž se právní vztah volbou zástupce vzniklý týká. Soud musí rovněž poukázat na zásadu *vigilantibus iura* (práva náleží bdělým), jejíž uplatnění se mělo promítnout do (ne)jednání žalobce. Žalobce v rozporu s touto zásadou očekával, že od okamžiku ukončení zástupčího oprávnění nebude celní úřad (jako správce daně, který v prostorách, jichž je žalobce spoluvlastníkem, nalez tabák ke kouření, a vůči němuž žalobce, dle svého tvrzení, podal ústně do protokolu daňové přiznání) činit žádné úkony vůči zmocněnci, a pro případ jejich učinění neprovedl žádné kroky, díky kterým by předešel doručení výzvy k podání daňového přiznání zmocněnci. To bylo hlavní příčinou vzniklé situace, jejíž následky proto žalobce musí nyní nést.

40. Pokud daňový řád jako podmínku vyhovění žádosti o navrácení lhůty i vyslovení neúčinnosti doručení předpokládá, že jsou takové žádosti opřeny o závažný důvod, lze souhlasit s žalovaným, že pokud celní úřad neshledal, že by důvod byl závažný, nemusel se již zabývat tím, zda je namítaný důvod i nepředvídatelný, neboť pro užití institutu vyslovení neúčinnosti doručení je nutné, aby byly splněny obě podmínky současně (srov. § 48 odst. 2 daňového řádu a přiměřeně rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2015, č. j. 7 Azs 13/2015-28). Celní úřad tedy vyhodnotil správně, že žalobce nepředestřel závažné důvody pro vyslovení neúčinnosti doručení výzvy k podání daňového přiznání a navrácení lhůty k jeho podání. Námitky nejsou důvodné. Žalobce se tedy s výzvou k podání daňového přiznání seznámil a od této chvíle mohl předkládat důkazní prostředky a navrhovat jejich provedení.

41. Soud pouze doplňuje, že soudy již dříve odmítly názor žalobce, že by se o výzvě k podání daňového přiznání nedozvěděl (viz usnesení zdejšího soudu ze dne 23. 7. 2018, č. j. 43 Af 17/2018-32, a rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2019, č. j. 4 Afs 256/2018-35). Zdejší soud nemá sebemenší důvod se od tohoto názoru v nynější věci odchýlit. Sice se soudy zabývaly otázkou včasnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, nicméně tehdy považoval žalobce za nezákonný zásah právě výzvu k podání daňového přiznání. Soudy shodně dospěly k závěru, že se o žalobcem tvrzeném zásahu, tj. výzvě k podání daňového přiznání, dozvěděl dne 18. 10. 2017, kdy byla výzva doručena JUDr. W., neboť v době odeslání písemnosti ještě nebylo ukončení zastoupení celnímu úřadu oznámeno, a tudíž vůči němu nebylo účinné. Nebylo tak chybou, pokud se celní úřad neuchýlil k doručení výzvy přímo žalobci. Námitka není důvodná.
42. *Žalobce také namítal, že marně uplynula lhůta ke stanovení daně, protože výzva k podání daňového přiznání ze dne 17. 10. 2017 byla učiněna nezákonně. Žalobce totiž podal daňové přiznání dne 7. 11. 2014 a dne 2. 12. 2014 ústně do protokolu, navíc výzva byla podána čistě s cílem prodloužit lhůtu ke stanovení daně, když celní úřad měl již dříve veškeré podklady k jejímu stanovení.*
43. *Soud se předně zabýval tím, zda žalobce podal daňové přiznání ústně do protokolu.*
44. *Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.*
45. *Podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátci uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) nebo dnem zjištění, že plátce vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve.*
46. *Podle § 17 zákona o spotřebních daních zdaňovacím obdobím pro vybrané výrobky s výjimkou dovážených vybraných výrobků je kalendářní měsíc.*
47. *Podle § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních plátci, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, jsou povinni předložit daňové přiznání samostatně za každou daň, a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla, pokud tento zákon nestanoví jinak; ve stejné lhůtě a stejným způsobem jsou plátci oprávněni uplatnit nárok na vrácení daně, pokud tento zákon nestanoví jinak.*
48. *Podle § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*
49. *Podle § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Podle § 70 odst. 2 daňového řádu se podání posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno. Podle návětí § 71 odst. 1 daňového řádu lze podání učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou.*
50. S žalobcem lze souhlasit potud, pokud z rozsudku NSS ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015-36, dovozuje, že sdělí-li daňový subjekt kvalifikovaně svůj nesouhlas s tvrzením správce daně, že mu vznikla daňová povinnost, je takové sdělení (vyjádření) daňového subjektu nutno posuzovat jako daňové tvrzení, resp. daňové přiznání na nulovou daň.
51. Nejvyšší správní soud v žalobcem odkazované věci řešil otázku, zda v případě, že daňový subjekt na výzvu správce daně vydanou podle § 145 odst. 2 daňového řádu reaguje, avšak nikoli předložením dodatečného daňového přiznání, ale popřením své daňové povinnosti, jsou či nejsou splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. NSS dospěl k závěru, že

„*[a]plikovat stejný postup* [pozn. soudu: stanovení daně podle pomůcek] *včetně omezeného odvolacího přezkumu i na situace, kdy daňový subjekt s obsahem, resp. s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání nesouhlasí a tento nesouhlas kvalifikovaně a před doměřením daně z úřední povinnosti správci daně sdělí, není udržitelné. Daňový subjekt má plné právo se zjištěními správce daně polemizovat, vyjádřit se k nim, má právo předkládat svá vlastní tvrzení a k těmto tvrzením navrhovat důkazy. Má také právo, aby právní posouzení věci správcem daně prvního stupně bylo podrobeno odvolacímu přezkumu v plné apelaci.(...) Má-li daňový subjekt při standardním doměření daně celou řadu práv, lze si jen obtížně představit výklad, dle kterého by mu i přes aktivní kvalifikovaný nesouhlas daňového subjektu s důvody vedoucími k doměření daně bylo uplatnění výše uvedených práv odepřeno. (...) Nesouhlasí-li daňový subjekt s obsahem výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání a tento nesouhlas správci daně ve lhůtě stanovené ve výzvě (nejpozději však před vydáním platebního výměru správcem daně prvního stupně) kvalifikovaným způsobem sdělí, není správce daně bez dalšího oprávněn doměřit daň dle pomůcek.*“ Názor NSS lze podle soudu vztáhnout i na případy, jež se týkají podání řádného daňového přiznání. Pokud daňový subjekt na výzvu správce daně kvalifikovaný způsobem vysloví nesouhlas s důvody výzvy či výzvou samotnou, je možné takový nesouhlas považovat za vyhovění výzvě k podání řádného daňového přiznání, což v některých případech vede k přiznání nulové daňové povinnosti (srov. přiměřeně Lichnovský, O., Ondrýsek, R., a kol. *Daňový řád. Komentář.* 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 528-529).

52. Ačkoli není obecně vyloučené, že se daňový subjekt dostaví ke svému správci daně a ústně do protokolu mu nadiktuje informace vztahující se k jeho daňové povinnosti, bylo by poté povinností správce daně vyzvat daňový subjekt k odstranění vad podání daňového tvrzení v zákonem požadované podobě [srov. Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář.* 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer a.s., 2011, 763 s. (výklad k § 72 a § 135)]. Aby mohla taková situace nastat, muselo by být z povahy úkonu (ústního podání do protokolu) zřejmé, že má daňový subjekt vůli řešit se správcem daně otázku své daňové povinnosti vztahující se ke konkrétní dani, což plně odpovídá tzv. kvalifikovanému sdělení dle shora citovaného rozsudku NSS. Ve věci řešené NSS byla jako tzv. materiální dodatečné daňové přiznání shledána reakce na výzvu správce daně, v níž bylo vypočteno, které daně se týká, za která zdaňovací období s upozorněním na možný základ daně. Proto bylo z reakce zřejmé, že se týká právě řešené daňové povinnosti (srov. obdobně i rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 187/2014-27).

53. Ačkoli celní úřad přistoupil na začátku dne k provedení místního šetření ve stodolách, žalobce byl vyslechnut před provedením domovní prohlídky podle § 160 odst. 4 věty prvé trestního řádu. Domovní prohlídka byla v posuzované věci učiněna v trestní věci podezření ze spáchání přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku spočívajícího ve skladování nezdaněného tabáku a tabákových výrobků ke kouření dosud neznámým pachatelem, aniž by splnil svoji povinnost přiznat a zaplatit daň z tabákových výrobků. Před jejím zahájením byl proveden výslech žalobce. Ten dle protokolu sdělil, že „*[k] dané věci mohu pouze říci, že spolu s bratrem M. P., nar. X, jsme uvedené prostory specifikované v příkazu k domovní prohlídce č. j. NT 565/2014-2, dne 6. 12. 2013 pronajali osobě I. D., a od tohoto data k nim nemám žádný přístup. Dále předkládám originál nájemní smlouvy o nájmu nebytových prostor uzavřenou v Brně dne 6. 12. 2013 mezi pronajímateli M. a R. P. a nájemcem I. D. S I. D. jsem v kontaktu přes tlumočníka. Dále se k věci nebudu vyjadřovat*.“

54. Soud v této souvislosti považuje za vhodné odkázat na rozsudek NSS dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015-32, v němž se uvádí, že„*[j]e třeba odlišovat posuzování obsahu podání od dodržení formy pro podání předepsané. Ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu lze chápat jako pravidlo pro kvalifikaci právního jednání založenou na posouzení jeho skutečného obsahu. Jeho systematické zařazení do části první, hlavy druhé tohoto zákona, obsahující základní zásady správy daní, přitom hovoří ve prospěch výkladu, dle kterého je daňovým řádem pro kvalifikaci právního jednání upřednostňováno kritérium materiální před formálním (...). Ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu je též parafrázováno v § 70 odst. 2 tohoto zákona, který obdobně stanoví, že „[p]odání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno*."
55. S ohledem na obsah sdělení žalobce v souvislosti s domovní prohlídkou nelze dospět k závěru, že by tímto způsobem měl v úmyslu podat jakékoli daňové přiznání, natož daňové přiznání týkající se spotřební daně k tabákovým výrobkům za zdaňovací období listopad 2014. Žalobce tím, že celnímu úřadu sdělil, že prostory pronajal a nemá k nim od konce roku 2013 přístup, argumentoval, že on by neměl být považován za onoho neznámého pachatele, který spáchal přečin zkrácení daně, poplatku a podobné platby. Ačkoli se takto žalobce vyjádřil do protokolu vypracovaného celním úřadem, učinil tak v trestní věci, neboť si musel být on (případně jeho právní zástupce, který byl přítomen) vědom toho, že již probíhají úkony týkající se trestního řízení.
56. Trestní a daňové řízení mají odlišný předmět. Daňové řízení je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady, jež končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí. Primárním účelem trestního řízení pak je, aby trestné činy byly náležitě zjištěny a jejich pachatelé podle zákona spravedlivě potrestáni. Jednalo-li se o výslech v trestní věci (a ani z okolností nelze dovodit možnost, že by výpověď mohla směřovat vůči celnímu úřadu jako správci daně), nelze jeho sdělení považovat za podání daňového přiznání. Lze doplnit, že ani výpovědi přítomný právní zástupce žalobce neupozornil, že by se výpověď měla týkat daňové povinnosti žalobce.
57. Stejnou optikou je nutno hledět i na žalobcem podané vysvětlení ze dne 2. 12. 2014. Žalobce se totiž tohoto dne dostavil k podání vysvětlení prováděného podle § 158 odst. 6 trestního řádu v trestní věci skladování nezdaněného tabáku a tabákových výrobků ke kouření. Žalobce po poučení o právech, jimiž disponuje osoba podávající vysvětlení v rámci trestního řízení, znovu uvedl, že spolu s bratrem uvedené prostory pronajali dne 6. 12. 2013 I. D., a od tohoto dne k nim nemá přístup. Dále uvedl, že předkládá originál nájemní smlouvy o nájmu nebytových prostor. S nájemcem je v kontaktu přes tlumočníka a nájem dostává v hotovosti. Na dotazy policejního orgánu mimo jiné odpověděl, že na adresu L. X jezdí zřídka, asi jednou za 2 měsíce. Z protokolu o domovní prohlídce se dozvěděl, že tam byl nalezen tabák. Nevěděl, že se tam tabák nachází, do stodol nechodí, jezdí za otcem a babičkou naproti na adresu L. X. Doplnil, že při podpisu nájemní smlouvy byl přítomen tlumočník G. M. žijící na Slovensku. Na dotaz, kdo je nájemce, odkud ho zná a jak se seznámili, žalobce odvětil, že se skrze podnikatelskou činnost se asi rok a půl zná s panem M. Ten žalobci sdělil, že jeho známý hledá skladovací prostory v Čechách na stroje, strojní zařízení a náhradní díly. Za tímto účelem pak spolu uzavřeli nájemní smlouvu a to v blíže nespecifikovaném obchodním centru v Brně, neboť nechtěli dojet až za žalobcem, tak zvolili místo blíže nájemci. Bratr žalobce u podpisu smlouvy nebyl, podepsal ji předem. S nájemcem a tlumočníkem se viděli ještě koncem roku 2013, když se přijeli osobně podívat na stodoly. Ačkoli je nájemce maďarské státní příslušnosti, byl po celou dobu přítomen tlumočník pan M., tudíž nebyl problém se dorozumět. Blíže však nájemce nezná. Žalobce dále popsal osobu nájemce. Skutečnost, že bude stodoly

pronajímat, řekl pouze své tetě. Od předání stodol koncem roku 2013 do nich nechodil, neměl tam přístup, ani je nekontroloval. Nájemce je začal užívat patrně v lednu 2014, avšak nevěděl, zda tam dovezl tabák, či tam jezdil častěji. Nájemné si nechal zaplatit na rok dopředu. Platba proběhla v prosinci 2013 při prohlídce stodol.

58. Ačkoli z podaného vysvětlení vyplývá, že žalobce nemá za to, že by to byl on, kdo tabák v předmětných prostorách skladoval, nelze ani toto vysvětlení považovat za podání daňového přiznání. Žalobcovo vlastní vyjádření bylo shodné s jeho výpovědí učiněnou do protokolu dne 7. 11. 2014, ve vztahu k ní tedy soud odkazuje na závěry učiněné výše (viz body 53 až 56 rozsudku). Pokud by však z položených otázek plynulo, že celní úřad zastává názor, že žalobci vznikla či mohla vzniknout daňová povinnost, mohla by být reakce spočívající v tom, že žalobce prostory pronajal, do prostor nechodí, od konce roku 2013 do nich nemá přístup a neví, že se tam uchovával tabák, považována za sdělení kvalifikovaného nesouhlasu s tvrzením správce daně, že mu vznikla daňová povinnost, tedy jako podání daňového přiznání. Ani taková situace v posuzované věci nenastala. Dotazy celního úřadu se netýkaly možné daňové povinnosti žalobce, navíc z nich neplyne, že by měl celní úřad za to, že žalobce v předmětných prostorách tabák skladoval. Současně se odpovědi žalobce týkaly spíše okolností uzavření smlouvy a osoby nájemce než daňové povinnosti. Nezbývá než doplnit, že se žalobce o názoru celního úřadu (v pozici správce daně), že žalobci vznikla (mohla vzniknout) daňová povinnost k nalezenému tabáku, dozvěděl až dne 11. 2. 2016, kdy mu byla doručena výzva ke zvolení společného zmocněnce.

59. Za podání daňového přiznání ústně nelze ani považovat žalobcovo sdělení, že ve stodolách má něco uskladněné nájemce. Sice jej učinil vůči celnímu úřadu, jako správci daně, nicméně z úředního záznamu č. j. 173190/2014-610000-32.4 vyplývá, že se celní úřad v souvislosti s místním šetřením dotazoval žalobce, zda by umožnil prohlídku dotčených stodol. Žalobce podle názoru soudu pouze reagoval na možnost provedení prohlídky stodol, nikoli na to, zda má být jeho daňová povinnost nulová. Nadto lze poznamenat, že v tomto sdělení uvedl žalobce méně než do protokolu o provedení domovní prohlídky a při podání vysvětlení. Z úředního záznamu totiž ani neplyne, že by před započtením úkonů trestního řízení celnímu úřadu jako správci daně sdělil, že stodoly neužíval a nic v nich neskladoval. Z výše uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žalobce nepodal daňové přiznání. Námitky nejsou důvodné.

60. Soud se dále zabýval tím, zda byla výzva k podání daňového přiznání učiněna účelově s cílem prodloužit lhůtu pro stanovení daně.

61. *Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně.*

62. *Podle § 148 odst. 3* daňového řádu *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*

63. K náležitostem výzvy v daňovém řízení (postupu) se Nejvyšší správní soud vyslovil již několikrát. Rozšířený senát v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, mimo jiné konstatoval: „*Ve výzvě správce daně podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., 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." Rovněž např. v usnesení rozšířeného senátu ze dne ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, NSS konstatoval, že výzva může být úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto účinky nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušení běhu prekluzivní lhůty (srov. např. rozsudek NSS ze dne 1. 6. 2010, č. j. 2 Afs 35/2009-124).

64. Pro posouzení otázky, zda výzva učiněná správcem daně byla úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu § 148 daňového řádu, je nezbytné zkoumat její obsah a vztah k předchozím úkonům správce daně. Byla-li by např. výzva pouhou urgencí a doplněním výzvy předchozí, nelze ji považovat za úkon směřující k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně. Kritérium účelnosti, které je třeba naplnit, aby ten který úkon měl relevantní účinky předpokládané v § 148 daňového řádu, je třeba vykládat se zřetelem k účelu daňového řízení, resp. správy daní. Za účelně a rozumně učiněný nelze považovat takový úkon, u kterého je již před jeho provedením zjevné, že nemůže směřovat k uvedenému účelu (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 187/2014-27).

65. Rovněž je třeba připomenout žalobcem zmiňovaný rozsudek NSS ze dne 20. 5. 2016, č. j. 4 Afs 54/2015-21, v němž NSS vyslovil, že „*za úkon způsobující prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, nelze považovat takovou výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, kterou správce daně vydal formálně na samém konci dosavadní prekluzívní lhůty za výhradním či hlavním účelem spočívajícím v zachování lhůty pro doměření daně.*" Ačkoli se NSS vyjadřoval k obsahu výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, nevidí soud žádný rozumný důvod ho neaplikovat i ve vztahu k přerušení lhůty pro stanovení daně na základě výzvy k podání řádného daňového přiznání, jelikož je ve svém důsledku citelnějším vpádem do práv daňového subjektu, než jak je tomu u prodloužení lhůty pro stanovení daně. Pro úplnost soud doplňuje, že výzva k podání řádného daňového přiznání však nemusí být úkonem, na základě kterého by muselo dojít k vyměření daně, neboť taková podmínka z § 148 odst. 3 daňového řádu, na rozdíl od výzvy k podání dodatečného daňového přiznání dle § 148 odst. 2 písm. a) téhož zákona, neplyne. Tento stav totiž buďto nastane, tudíž je zbytečné tuto podmínku zavádět, nebo správce daně uzná, že daňová povinnost daňovému subjektu nevnikla, tudíž otázka lhůty pro její stanovení ztrácí smyslu (srov. žalobcem odkazovanou publikaci Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 542). Nelze tak v této věci aplikovat žalobcem citovanou právní větu rozsudku NSS ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015-49, č. 3245/2015 Sb. NSS, týkající se pouze výzvy k podání dodatečného daňového přiznání.

66. Žalobce argumentuje tím, že celní úřad zjistil všechny skutečnosti a důkazy v letech 2014 a 2015, dílčí pak v průběhu roku 2016. V letech 2014 až 2016 celní správa prověřovala žalobce a na podzim roku 2016 dala podnět Krajskému ředitelství Policie ČR k zahájení trestního stíhání. Trestní stíhání žalobce jako jednoho ze spoluobviněných bylo zahájeno dne 29. 11. 2016, a to pro údajné skladování řezaného tabáku zjištěného dne 7. 11. 2014. Přestože je s žalobcem od konce listopadu 2016 vedeno trestní řízení, nebylo až do října 2017 zahájeno řízení daňové, přestože text usnesení o zahájení trestního stíhání téměř doslova vychází z návrhu na zahájení trestního stíhání, který podaly orgány celní správy. Přesto však celní úřad ani v listopadu 2016 (kdy již téměř po dobu jednoho roku

neprováděl vyhledávací činnost) údajně neměl stále dostatek indicií, aby s žalobcem zahájil řádně daňové řízení.

67. Soud dospěl k závěru, že postup celního úřadu nebyl činěn pouze s cílem prodloužit lhůtu ke stanovení daně. Celní úřad již dne 14. 5. 2015 požádal žalovaného o realizaci mezinárodní spolupráce s maďarskými a slovenskými daňovými orgány za účelem provedení výslechu I. D. a G. M. ve vztahu k nalezenému tabáku. Dne 20. 10. 2015 byla celnímu úřadu zaslána kopie protokolu o výslechu G. M. provedeného slovenským správcem daně dne 31. 8. 2015. Celní úřad ve vztahu k žádosti o výslech I. D. žádal žalovaného ve dnech 19. 11. 2015 a 20. 1. 2016 o urgenci maďarské daňové správy, aby provedla jeho výslech. Dne 10. 6. 2016 byla celnímu úřadu od žalovaného zaslána odpověď k žádosti o mezinárodní spolupráci, podle které si I. D. nepřevzal předvolání ze dne 2. 11. 2015, a dne 23. 11. 2015 nebyl nalezen. Po urgenci ze dne 5. 6. 2016, obdržel celní úřad od maďarských daňových orgánů dne 25. 7. 2016 konečnou odpověď, že již I. D. nebudou kontaktovat, jelikož se jim ho doposud nepodařilo nalézt.

68. Přestože žalobce namítal, že pánové D. a M. byli vyslechnuti již v roce 2015, je třeba upozornit na to, že byli vyslechnuti policejními orgány (G. M. rovněž i slovenským celním orgánem) v souvislosti se žádostí českého policejního orgánu ze dne 24. 2. 2015. I. D. byl vyslechnut maďarským policejním orgánem dne 14. 5. 2015. Výslech se tedy konal ve stejný den, během něhož celní úřad teprve požádal žalovaného, aby učinil mezinárodní dožádání. Tedy od této chvíle celní úřad marně, avšak důvodně, čekal na to, zda daňové orgány v Maďarsku I. D. vyslechnou, protože požadoval zodpovězení i jiných otázek, než na které se ptal policejní orgán (např. zda zná osobu G. M.). Pokud tedy celní úřad obdržel dne 25. 7. 2016 konečnou odpověď, že se nepodařilo I. D. maďarskými daňovými orgány vyslechnout, neměl celní úřad dostatek podkladů zpochybňujících věrohodnost žalobcem předložené nájemní smlouvy, na nichž vystavil celní úřad závěr o tom, že to byl žalobce, kdo skladoval nalezený tabák. Za této situace nemohl celní úřad vydat výzvu k podání daňového přiznání, neboť neměl dostatek důkazů, které by o vzniku daňové povinnosti žalobce svědčily. Jelikož však celní úřad věděl, že žalobce je prověřován policejním orgánem, přistoupil dne 25. 11. 2016 k interní žádosti, zda policejní spis neobsahuje informace, které by bylo možné použít jako důkaz.

69. Žalobce se mýlí, pokud argumentuje tím, že by celní úřad od listopadu 2016 neprováděl žádnou vyhledávací činnost. V listopadu 2016 požádal celní úřad policejní orgán o poskytnutí informací, které by mohly být použity v daňovém řízení jako důkazní prostředek. Policejní orgán odkázal celní úřad na trestní spis s tím, aby sám provedl nahlížení a zhodnotil, zda by mohly být některé informace použitelné. Dne 25. 1. 2017 tak celní úřad učinil a z policejního spisu pořídil návrh na zahájení trestního stíhání žalobce a dalších devíti spoluobviněných ze dne 28. 11. 2016 a fotodokumentaci pořízenou během domovní prohlídky konané dne 7. 11. 2014. Zjistil, že trestní spis neobsahuje jiné písemnosti ve vztahu k I. D. a G. M., než které již měl k dispozici. Nicméně z návrhu na zahájení trestního stíhání zjistil, že má policejní orgán za to, že se měl žalobce dopustit nejen skladování nalezeného tabáku, ale i zorganizování prodeje tabáku T. D. dne 2. 5. 2016 a zorganizování dovozu surového tabáku mimo daňovou evidenci nejméně od září 2016 do 28. 11. 2016, to vše mimo oficiální produkci společnosti Tapro Trading s.r.o., kde žalobce vykonával funkci jednatele.

70. Pokud zhruba dva měsíce po předání spisu Krajskému ředitelství Policie ČR s návrhem na zahájení trestního stíhání zjistil celní úřad, že se žalobce mohl podílet na trestné činnosti organizované skupiny, v níž se dle policejního orgánu měl dopustit nejen skladování

nalezeného tabáku, ale i zorganizování dovozu a prodeje tabáku, musel mít celní úřad prostor vyhodnotit, zda se daňová povinnost žalobce ke spotřební dani za zdaňovací období listopad 2014 odvíjí pouze od skladování nalezeného tabáku, či zda se do ní nepromítnou jiné skutkové okolnosti z dalších skutků, jež jsou žalobci v návrhu kladeny za vinu. Správci daně svědčí značná míra uvážení ohledně vedení vyhledávací činnosti, aby mohl být dosažen základní cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Je mu třeba umožnit obstarat podklady prokazující důvody pro stanovení daně. K tomu je třeba mu poskytnout potřebný časový prostor a akceptovat úkony směřující k jejich obstarání. Správce daně musí mít možnost prověřit různé i méně pravděpodobné varianty předpokládaného skutkového stavu (viz rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39, bod 28). V dané věci se pak další kroky celního úřadu odvíjely od zjištění plynoucích z trestního spisu, neboť měl za to, že by z něj mohly plynout další důkazní prostředky (patrně s ohledem na zahájené trestní stíhání). Proto také nahlédl dne 28. 3. 2017 do tohoto spisu znovu a pořídil kopii dokumentu „Pokračování protokolu o výslechu obviněného“ T. D.. Tento důkazní prostředek poskytl dle názoru žalovaného „poslední dílek skládačky“, který ve spojení s dalšími zjištěními vyvrátil žalobcem tvrzený pronájem prostor, tedy vedl k závěru, že to byl právě žalobce, který v nich měl nalezený tabák skladovat. Pokud poté trvalo celnímu úřadu vyhodnocení všech zjištěných podkladů několik měsíců, nelze toto období považovat za nepřiměřeně dlouhé, přihlédneme-li k tomu, že vyhodnocoval podklady obstarané v průběhu tří let. Ačkoli vydal celní úřad výzvu k podání daňového přiznání dle § 145 odst. 1 daňového řádu dva měsíce před uplynutím lhůty pro stanovení daně, nejednalo se v dané situaci o účelovou snahu o prodloužení této lhůty.

71. Má-li žalobce za to, že pokud bylo v listopadu 2016 zahájeno trestní stíhání žalobce, musel mít celní úřad dostatek indicií, aby s ním zahájil daňové řízení, soud podotýká, že pachatelem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku může být zásadně kdokoli. Pokud by pachatelem tohoto trestného činu mohl být jen ten, koho zatěžuje daňová povinnost, zůstali by mimo dosah trestní odpovědnosti skuteční pachatelé tohoto druhu trestné činnosti (dle § 24 odst. 1 trestního zákoníku např. organizátor, pomocník či návodce). Tím by došlo k jejich k neodůvodněnému zvýhodnění vůči těm pachatelům, jejichž protiprávní jednání ve skutečnosti připravovali, organizovali nebo jinak řídili (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 20. 11. 2013, č. j. 5 Tdo 1249/2012-278). Nalezl-li celní úřad informace o tom, že žalobce může být členem organizované skupiny páchající trestné činy na úseku porušování daňových předpisů týkající se spotřební daně, považuje soud za logické vyústění, že určitý časový úsek vyčkal, než orgány činné v trestním řízení učiní některý další úkon trestního řízení, a pokusil se jejich práci zúročit v řízení daňovém.

72. Soud tak shledal, že doručením výzvy k podání daňového přiznání do datové schránky zmocněnce žalobce (18. 10. 2017) došlo k přerušení lhůty pro stanovení daně a od následujícího dne začala plynout nová tříletá lhůta k jejímu stanovení (§ 148 odst. 3 daňového řádu), jež by uplynula až dne 19. 10. 2020 [srov. Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář.* 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer a.s., 2011, 763 s. (výklad k § 148 odst. 3 daňového řádu)]. Žalobci nebyla vyměřena daň až po uplynutí prekluzivní lhůty k jejímu stanovení, a proto nejsou námitky důvodné.

73. Žalobce dále namítá, že daňové orgány neprovedly výslech osob, jež během řízení navrhoval. Celní úřad převzal protokoly o jejich výslechu z trestního řízení, přičemž u

všech byl povinen je dle § 93 odst. 3 daňového řádu k návrhu provést opětovně za účasti žalobce.

74. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.
75. Podle § 93 odst. 2 daňového řádu za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Podle odstavce 3, je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.
76. V daňovém řízení obecně lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů (§ 93 odst. 2 daňového řádu), nicméně je-li takovým podkladem protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.
77. Posledně citované ustanovení přitom odráží skutečnost, že daňový řád upřednostňuje bezprostřední výpověď svědka před čtením protokolu o jeho výpovědi. „*Smyslem je, že správce daně i daňový subjekt se mohou, oproti statickému čtení protokolu, při výslechu svědka doptat na skutečnosti, které jsou pro daný případ potřebné*“ (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2015 č. j. 4 Afs 109/2015-41). „*Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí*“ (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Používání podkladů z jiných řízení může být problematické, což typicky platí právě u výslechů svědků. Jejich provedením v jiném řízení daňový subjekt skutečně ztrácí možnost být výslechu přítomen, výpověď svědka vnímat vlastními smysly, reagovat na ni a klást doplňující otázky.
78. Žalobce v odvolání navrhl, aby žalovaný znovu vyslechl obviněného T. D., G. M. a I. D., o jejichž převzaté výpovědi opřel celní úřad prvostupňové rozhodnutí. Žalovaný důkazním návrhům žalobce nevyhověl zejména s odůvodněním, že z § 93 odst. 3 daňového řádu neplyne povinnost znovu vyslechnout osoby, jejichž výslechy byly převzaty z nedaňového řízení. S tímto závěrem soud souhlasit nemůže.
79. Podle článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod má každý právo, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Správa daní je sice neveřejná (§ 9 odst. 1 daňového řádu), nicméně právo daňového subjektu být přítomen při významných úkonech správce daně a vyjádřit se ke všem prováděným důkazům musí být respektováno i v daňovém řízení (nález Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01). Podle § 96 odst. 5 daňového řádu má daňový subjekt právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. Má rovněž právo být o provádění svědecké výpovědi včas vyrozuměn. Pokud správce daně opřel své rozhodnutí o protokol o výslech svědka, jež převzal z jiného řízení (i nedaňového), a daňový subjekt chce tohoto svědka

podrobit výslechu znovu, musí správce daně takovému návrhu vyhovět a svědka vyslechnout a poskytnout daňovému subjektu plnou možnost včasného vyrozumění o konání výslechu, přítomnosti při výslechu a právu klást vyslýchanému svědkovi otázky. Správce daně tu nemá žádnou diskreci, výjimkou by byla pouze objektivní nemožnost svědka vyslechnout [srov. Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář.* 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer a.s., 2011, 763 s. (výklad k § 93 odst. 3 daňového řádu)]. Žalovaný neuvedl objektivní skutečnosti, které by zdůvodnily nevyslechnutí navrhovaných svědků. Povinnosti opětovně vyslechnout svědky se nelze zprostit ani tím, že daňový subjekt neuvedl, jaké informace by přineslo provedení opětovných výslechů za jeho přítomnosti. Ustanovení § 92 odst. 6 daňového řádu, na které žalovaný odkázal, totiž na posuzovanou věc nedopadá. Toto ustanovení zohledňuje situaci, kdy daňový subjekt navrhuje účast třetí osoby v řízení. Jedná se tak o situace, kdy daňový subjekt navrhuje např. provedení výslechu nového svědka, který v řízení žádný způsobem nefiguruje. V posuzované věci nicméně žalobce požadoval vyslechnutí osob, o jejichž výpovědi (obstarané v nedaňovém řízení) celní úřad opřel prvostupňové rozhodnutí. Ustanovení § 93 odst. 3 daňového řádu obsahuje vůči § 92 odst. 2 téhož zákona speciální právní úpravu, která nedává správci daně možnost uvážit, zda navrhovaného svědka opakovaně vyslechne, či nikoli.

80. Nadto je třeba odmítnout názor žalovaného, že žalobce neuvedl, co nového by opětovné výslechy přinesly. Žalobce v odvolání a jeho doplnění namítal, že obviněný v trestním řízení nemusí vypovídat pravdivě. Zdůraznil, že verze T. D. není pravdivá a vypovídá s úmyslem pošpinit žalobce, čímž by minimalizoval svojí trestní odpovědnost. Taktéž poukázal, že stodoly pronajal a nevykonával nad nimi žádnou kontrolu. Žalobce tak i vysvětlil, proč by měli být T. D., G. M. a I. D. vyslechnuti znovu.

81. Rovněž je třeba doplnit, že žalovaný ve vztahu k I. D. poukazoval na skutečnost, že nebyl maďarskými úřady k nalezení. Celní úřad se ode dne 14. 5. 2015 zasazoval o to, aby byl I. D. vyslechnut maďarskými daňovými orgány a byly mu položeny i jiné otázky, než na které odpovídal před maďarským policejním orgánem. Na přelomu roku 2015 a 2016 celní úřad opakovaně urgoval žalovaného, aby zjistil, v jaké fázi je realizace mezinárodního dožádání. Dne 10. 6. 2016 obdržel celní úřad informaci, že se pan D. na předvolání k výslechu nedostavil, a nebyl nalezen, načež byl informován, že se maďarské úřady již nebudou snažit I. D. kontaktovat.

82. Byla-li mezi návrhem na výslech svědka a oznámením, že svědek nebyl zahraničními orgány nalezen, blízká časová souvislost, je založen objektivní důvod pro odmítnutí vyslechnutí svědka. Nicméně v posuzované věci mezi důkazním návrhem a oznámením o ukončení snahy o nalezení svědka uplynul více než jeden rok. Takový časový prostor dle přesvědčení soudu představuje dostatečný důvod pokusit se v zahraničí znovu vyslechnout osobu, jejíž role má mít v posuzované věci stěžejní dopady na daňovou povinnost žalobce, obzvláště v situaci, kdy během mezinárodního dožádání lhůta ke stanovení daně neběží [§ 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu]. Nadto je třeba doplnit, že maďarské orgány pouze sdělily, že I. D. neúspěšně kontaktovaly a nebyl nalezen, nikoli, že by již nemohl být nalezen v budoucnu (například z důvodu úmrtí).

83. S ohledem na výše uvedené je třeba zdůraznit, že správce daně stíhá povinnost pokusit se umožnit českému daňovému subjektu účast při výslechu realizovaného na základě mezinárodního dožádání v zahraničí (rozsudek SDEU ze dne 22. 10. 2013 ve věci C-276/12, *Jiří Sabou proti Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu*, a na něj navazující rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167). Ačkoli se SDEU a NSS vyjadřovali ke směrnici Rady 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány

členských států v oblasti přímých daní, v oblasti mezinárodní spolupráce na poli spotřebních daní však přímo účinné nařízení Rady (EU) č. 389/2012 ze dne 2. května 2012 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní a o zrušení nařízení (ES) č. 2073/2004, rovněž nestanoví práva daňových subjektů při mezinárodní spolupráci. Jelikož NSS v řešené věci dospěl k závěru, že neexistuje mezinárodní nebo evropská úprava, která by konkrétně upravila práva daňových subjektů při přeshraničním provádění důkazů v daňovém řízení, lze níže uvedené závěry vztáhnout i na mezinárodní dožádání v oblasti nepřímých daní.

84. Přestože daňový subjekt nemá právo se jakkoli vyjadřovat k formulaci mezinárodního dožádání (body 40 a 41 rozsudku SDEU ve věci *Jiří Sabou*), NSS v rozsudku ze dne 21. 1. 2014,
č. j. 1 Afs 73/2011-167, uvedl, že požadavky řádného daňového procesu dle českého práva vyžadují, aby se správce daně pokusil umožnit českému daňovému subjektu účast na výslechu svědka správním orgánem dožádaného státu (bod 63 rozsudku NSS). Současně v každém případě platí, že správce daně musí k listině osvědčující výslech svědka v zahraničí, který byl proveden bez účasti českého daňového subjektu na tomto výslechu, přistupovat obezřetně. Neúčast českého daňového subjektu na výslechu svědka v zahraničí, byť by se tak tomu stalo v souladu s procesním právem dožádaného státu, totiž ovlivňuje výpovědní hodnotu informací takto získaných. Tomu přizpůsobí správce daně svůj postup v rámci zásady volného hodnocení důkazů (bod 65 rozsudku NSS). Podle NSS totiž stále platí premisy plynoucí zejména z rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, kde NSS konstatoval, že vystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost výpovědi svědka. Svědek se tak k otázkám vyjádří jak z perspektivy správce daně, tak daňového subjektu. Oba tyto náhledy lze konfrontovat a vyhodnotit. „*Zajištění reálné možnosti účasti při výslechu svědka je proto jedním z klíčových parametrů hodnocení zákonnosti provádění takového důkazu a jakémukoli jeho obcházení je třeba důsledně bránit. Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost - svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí. V rozporu se zákonem proto je snaha správce daně o účelové vyhýbání se výslechu svědků a jejich nahrazování listinnými důkazy, například protokoly o výslechu pořízenými v jiných řízeních.*“ Pokud žalovaný odmítnutí výslechů G. M. a I. D. odůvodnil i tím, že pokud byly provedeny v rámci trestního řízení, neměl celní úřad možnost jakkoli výslechy ovlivnit, nemůže takové zdůvodnění obstát. Skutečnost, že byli původně vyslechnuti v trestním řízení nemá na povinnost správce daně žádný vliv.

85. Pro úplnost soud dodává, že žalovaný v pozici policejního orgánu v návrhu na zahájení trestního stíhání ze dne 28. 11. 2016 navrhl, aby byl i G. M. trestně stíhán. Bylo-li s ním zahájeno trestní stíhání, nelze vyloučit, že během případného opakovaného výslechu využije právo nevypovídat. V takovém případě bude možné protokol z výslechu před policejním orgánem použít.

86. Na okraj soud doplňuje, že žalovaný nemohl odmítnout provedení výslechu obviněného T. D. jako svědka v daňovém řízení s odůvodněním, že je v souladu s dalšími důkazy. Přejatá výpověď je nejen v rozporu s tvrzením žalobce jako daňového subjektu, nájemní smlouvou předloženou žalobcem, ale i s výpovědí G. M. ve vztahu k žalobcem předložené nájemní smlouvě a užívání prostor, ve kterých byl nalezen tabák.

87. Soud v této souvislosti zdůrazňuje, že výslech obviněného patří mezi důkazní prostředky, současně je však prostředkem jeho vlastní obhajoby. Obviněný ve své výpovědi může uvádět i nepravdu. To může zásadním způsobem ovlivnit důkazní hodnotu protokolu o výpovědi obviněného pro účely daňového řízení. Daňové orgány si musí být vědomy specifik důkazu provedeného protokolem o výpovědi obviněného majícího původ v trestním řízení a musí vždy zvažovat, zda je tento důkaz souladný s dalšími důkazy zjištěnými v daňovém řízení. Současně se musí pokusit k žádosti daňového subjektu znovu vyslechnout obviněného v daňovém řízení jako svědka (rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57). K tomu je třeba doplnit, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, uvedl, že „*[v] případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).*“

88. Vyhýbání se pokusu o provedení opětovných výslechů svědků v rámci daňového řízení je vadou, která může mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Nelze totiž *a priori* vyloučit, že by opakované výslechy potvrdily verzi žalobce, že předmětné stodoly užíval nájemce a žalobce v nich nic neskladoval.

89. Žalobce má také za to, že daňové orgány bez jeho účasti provedly v rámci vyhledávací činnosti kompletní dokazování, včetně hodnocení důkazů. Považuje za nepřípustné, aby prvním úkonem ve věci daňového řízení byla výzva dle § 145 daňového řádu, která již ovšem obsahuje kompletně provedené dokazování, včetně samotného hodnocení důkazů. Argumentuje tím, že daňové řízení nelze postavit na postupu, kdy správce daně zjistí veškeré rozhodné skutečnosti, aniž by se daňový subjekt dozvěděl o vyhledávací činnosti, a teprve v okamžiku, kdy má správce daně všechny relevantní podklady opatřeny, uvědomí daňový subjekt o tom, že je ve věci jeho daňové povinnosti vedeno řízení a že má podat daňové přiznání a uhradit daň.

90. Podle § 78 odst. 1 daňového řádu správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.

91. Vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem. Správce daně během ní zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy, opatřuje nezbytná vysvětlení, či provádí místní šetření (§ 78 odst. 2 a 3 daňového řádu). Daň lze vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední (§ 139 odst. 1 daňového řádu). Pokud nebylo podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu (§ 145 odst. 1 daňového řádu).

92. Jak již soud výše uvedl, proto aby mohl přistoupit k vydání výzvy k podání řádného daňového přiznání, musí mít správce daně za to, že jsou dány důvody pro vyměření daně. Tyto důvody a zjištění, na základě nichž učinil závěr o nutnosti podání dodatečného daňové tvrzení, musí poté do výzvy vtělit (rozsudek NSS ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21). Takovou předběžnou úvahu správce daně formuluje během vyhledávací

činnosti. Vyhledávací činností v obecné rovině správci daně sledují získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by mohli využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005-130).

93. Celní úřad během vyhledávací činnosti před zahájením daňového řízení s žalobcem obstaral řadu podkladů. Získané podklady vyhodnotil a dospěl k dílčímu závěru, že žalobce skladoval nalezený tabák, a proto mu vznikla povinnost přiznat daň. Na rozdíl od dodatečného doměření daně (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005-130) nelze vyčítat celnímu úřadu, že pokud žalobce na výzvu k podání řádného daňového přiznání nereagoval, spokojil se s podklady a zjištěními, která si obstaral během vyhledávací činnosti, a na jejich základě daň vyměřil. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu totiž platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy a posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

94. Pokud žalobce s odkazem na rozsudek NSS ze dne 9. 6. 2011, č. j. 7 Afs 39/2011-72, namítal, že nelze akceptovat postup předcházející stanovení daně dokazováním, vychází-li skutkový stav věci toliko z vlastních zjištění správce daně, kdy fakticky není daňovému subjektu umožněno navrhnout vlastní důkazy, soud k tomu konstatuje, že NSS v této věci rovněž vyslovil, že takové pochybení ještě nutně neznamená nezákonnost, pro kterou by muselo být napadené rozhodnutí zrušeno, neboť takové případné pochybení správce daně lze napravit v odvolacím řízení.

95. Poukazoval-li žalobce, že pokud by měl možnost se účastnit fáze dokazování, navrhl by výslech dalších osob (např. svého bratra či svého předchozího zmocněnce) a provedení dalších důkazů, soud k tomu uvádí, že žalobce nebyl vyloučen z procesu dokazování. Celní úřad poskytl žalobci dostatečný časový prostor k reakci na výzvu k podání daňového přiznání, když platební výměr nevydal ihned po uplynutí dodatečně stanovené lhůty k jeho podání. Navíc je daňové řízení ovládáno zásadou úplné apelace, kde se neuplatňuje zásada koncentrace řízení, tudíž tyto své důkazní návrhy mohl předestřít v odvolání, jak ostatně učil ve vztahu k T. D., G. M. a I. D. Soud proto dospěl k závěru, že postup celního úřad a žalovaného nebyl v tomto ohledu nezákonný. Námitky nejsou důvodné.

96. *Námitkou žalobce, že si daňové orgány neobstaraly dostatek důkazů o tom, že nalezený tabák skladoval žalobce, a jeho nesouhlasem, jak tyto důkazy daňové orgány hodnotily, se soud s ohledem na shora vyjmenované podstatné vady řízení nemohl zabývat. Bylo by předčasné se k této otázce vyjadřovat, jelikož se daňové orgány budou muset v dalším řízení pokusit vyslechnout osoby, o jejichž výpovědích pořízených před zahájením daňového řízení s žalobcem opřely závěr o vzniku daňové povinnosti žalobce.*

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

97. S ohledem na shora uvedené důvody soud napadené rozhodnutí zrušil pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mělo za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.] a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).

98. Návrhu žalobce, aby soud zrušil také platební výměr, soud nevyhověl, neboť podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, platí, že *„[j]e vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.*“ Pro takový závěr však spisový materiál oporu neposkytuje. V dalším řízení bude na žalovaném, aby se k již vyslovenému

návrhu žalobce pokusil znovu vyslechnout T. D., G. M. a I. D. V případě, že výslechy nebude možné realizovat (ať již proto, že se svědky nepodaří kontaktovat, či pokud odmítnou vypovídat), bude moci žalovaný použít jejich výpovědi z trestních řízení. V takovém případě bude třeba posuzovat věrohodnost těchto výpovědí velmi obezřetně, jelikož žalobce neměl možnost účastnit se těchto výpovědí.

99. Soud pro nadbytečnost neprovedl jako důkaz výslech předchozího zmocněnce žalobce (JUDr. W.), neboť skutečnost, že JUDr. W. nevyrozuměl žalobce o doručení výzvy k podání daňového přiznání, není mezi účastníky řízení sporná. Důkazy napadeným rozhodnutím a protokolem o provedení domovní prohlídky ze dne 7. 11. 2014 soud neprovedl, poněvadž jsou obsaženy v daňovém spise, jehož obsah není předmětem dokazování (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117).

100. Žalobce měl s žalobou úspěch, a náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Soud tedy přiznal žalobci náhradu nákladů řízení účelně vynaložených na uplatnění práv u soudu. Ty spočívají v zaplaceném soudním poplatku v celkové výši 4 000 Kč (za podání žaloby a za podání návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě) a nákladech souvisejících se zastoupením žalobce advokátem. Tyto náklady tvoří odměna za zastupování za tři úkony právní služby (za převzetí věci a přípravu zastoupení, za sepis žaloby a sepis repliky), u nichž sazba odměny činí 3 100 Kč dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), tj. celkem 9 300 Kč. Soud žalobci nepřiznal náhradu nákladů řízení za úkon spočívající v návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě doručený soudu jeden měsíc po podání žaloby. Návrh na přiznání odkladného účinku, k němu přiložený exekuční příkaz a prohlášení o majetku, mohl žalobce soudu doložit již současně s podáním žaloby. Nelze totiž odhlédnout, že žalobce o vykonatelné povinnosti uhradit vyměřenou daň s příslušenstvím věděl před podáním žaloby. Nedůvodné tříštění úkonů, které by navyšovalo přiznanou náhradu nákladů řízení před soudem, nelze považovat za účelně vynaložené náklady zastoupení. Náklady zastoupení dále tvoří náhrada hotových výdajů za tři úkony právní služby po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tj. 900 Kč, celkem tedy 10 200 Kč. Jelikož je zástupce žalobce plátcem daně z přidané hodnoty, patří k nákladům řízení též částka odpovídající sazbě daně z přidané hodnoty ve výši 21 % vypočtená z odměny za zastupování, tedy z částky 10 200 Kč, ve výši 2 142 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celková výše nákladů, které žalobci v tomto soudním řízení vznikly, činí 16 342 Kč (4 000 Kč + 12 342 Kč). Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci celkem částku 16 342 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobce (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitý na základě § 64 s. ř. s.).

Shodu s prvopisem potvrzuje: H. T.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 29. dubna 2021

Mgr. Lenka Oulíková, v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: H. T.