



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyně Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobkyně

BÄREN Energie s.r.o., IČ 24261491
sídlem Opletalova 1015/55, 110 00 Praha 1
zastoupený JUDr. Mgr. Filipem Rigelem, Ph.D.,
advokátem se sídlem Teplého 2786, 530 02 Pardubice

proti
žalovanému

Generální ředitelství cel,
se sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 5. 2023, č. j. 22977/2023-900000-314

takto:

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

I.
Základ sporu

1. Žalobkyně brojí proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 5. 2023, č. j. 22977/2023-900000-314 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „prvostupňový orgán“) ze dne 10. 10. 2022, 723384/2022-510000-31 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím byla žalobkyni vyměřena daň ze surového tabáku ve smyslu ustanovení § 131a a násl. zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „ZSPD“) ve výši 19 909 792 Kč.
2. Podstatou řešené věci je spor o to, zda je daň prekludována a zda je žalobkyně plátcem daně ze surového tabáku (dále jen „daň“) a to s ohledem na to, že žalobkyně tvrdí, že není osobou, u které byl tabák zjištěn ve smyslu ustanovení § 131a odst. 1 písm. b) ZSPD, neboť část haly, kterou měla žalobkyně pronajatou a v níž byl předmětný tabák zajištěn, žalobkyně dále podnájala panu O. L.

II.
Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

3. Žalobkyně uvedla, že žalovaný připustil, že podnájemní vztah mohl existovat, nicméně vyšel z toho, že neexistuje relevantní judikatura a že v daném případě nelze oddělit jednotlivé části haly žádným logickým způsobem, halu je třeba vnímat jako celek a případný podnájem části haly není rozhodující, neboť i tak by měla žalobkyně plný přístup k části haly, kde byl surový tabák zjištěn.
4. Podle žalobkyně se nicméně judikatura touto otázkou již zabývala a to v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 5. 2022, č. j. 31 Af 27/2021–81, dle kterého je osobou, u které je surový tabák zjištěn, osoba, která tabák uskladnila, i když právní vztah k objektu má někdo jiný. Závěry tohoto rozsudku tak dle žalobkyně dopadají i na nyní řešenou věc, neboť žalobkyně s tabákem nikterak nemanipulovala.
5. Rozhodující není dle žalobkyně ani to, že O. L. dne 13. 5. 2019 zemřel, neboť jeho smrtí tabák na žalobkyni nepřešel ani se nestala jeho detentorem. O existenci tabáku navíc státní orgány věděly již nejpozději od 10. 1. 2019, kdy O. L. ještě žil. Původ tabáku tak může žalobkyně prokázat. Tyto skutečnosti měli prokázat žalobkyni navržený svědci a trestní spis.
6. V souvislosti s předmětným tabákem bylo vedeno trestní řízení u Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci pod. sp. zn. 53 T 1/2020, které skončilo zprošťujícím rozsudkem ze dne 14. 1. 2022, č. j. 53 T 1/2020-2291 (dále jen „trestní rozsudek“), který byl potvrzen odvolacím Vrchním soudem v Praze. Z několika svědeckých výpovědí provedených v tomto trestním řízení vyplývá, že tabák koupil pan O. L. Zároveň dokazují, že mezi žalobkyní a panem O. L. existoval podnájemní vztah. Z trestního spisu také vyplývá, že policie má zdokumentovaný převoz tabáku.
7. Žalobkyně navrhovala výslech řady svědků, to však prvostupňový orgán a žalovaný odmítli. Dle žalobkyně tak postupovali zcela v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, konkrétně s rozsudkem ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, ze kterého plyne, že *„svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

8. Žalobkyně dále kritizuje postup žalovaného, kdy neprovedl důkaz celým trestním spisem a označil tento návrh za obstrukční jednání. Žalovaný si pouze vyžádal některé části trestního spisu, ze kterých vycházel. Trestní spis je nedílný celek a pokud by se stal přílohou spisu daňového, mohla by do něj žalobkyně nahlížet a bránit svá práva. Žalobkyně dále uvádí, že svědci z trestního řízení měli být znovu vyslechnuti i v řízení daňovém, a odkazuje na rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57.
9. Pro případ, že by soud dospěl k závěru, že je žalobkyně plátcem daně, žalobkyně namítla, že je daň prekludována a nelze ji vyměřit. Již při policejní akci (označené jako záměna zásilky) dne 10. 1. 2019 byl mimo jiné odebrán vzorek materiálu, který byl v laboratoři označen jako surový tabák. Tímto dnem se tedy již surový tabák dostal do dispozice státních orgánů, a nikoliv až dnem 5. 6. 2019, kdy Národní centrála proti organizovanému zločinu provedla prohlídku.
10. Součástí trestního spisu je videozáznam z prohlídky dne 10. 1. 2019 „záměna zásilky“. Během prohlídky byly otevřeny krabice s tabákem a z nich byl získán vzorek. Ke zjištění, že se v hale nachází tabák, tedy došlo nejpozději v lednu 2019. Daň je v prekluzi a nemůže být doměřena. Žalovaný a prvostupňový orgán tvrdili, že zjištění z 10. 1. 2019 nelze přijmout jako důkazní prostředek, neboť tyto důkazní prostředky byly získány v rozporu se zákonem. Z trestního rozsudku totiž vyplývá, že policejní akce ze dne 10. 1. 2019 byla označena jako „sledování zásilky“, ačkoliv fakticky šlo o prohlídku nebytových prostor, k níž nebyl vydán příkaz soudcem. Dle názoru trestního soudu tak nebyly dány zákonné předpoklady k postupu podle § 87a trestního řádu, neboť nešlo o zásilku ve smyslu § 86 trestního řádu, ale o uskladněné zboží.
11. Žalovaný se tak ve svůj prospěch (a tedy ve prospěch státu) domáhá policejní (tj. státní) nezákonnosti. Nezákonnost (a tedy nepřípustnost) důkazu byla soudem konstatována pouze pro účely trestního řízení a pouze ve prospěch obžalovaného. Důkaz ze dne 10. 1. 2019 je pro účely daňového řízení ve prospěch daňového subjektu plně použitelný.
12. Žalobkyně dále nesouhlasí s tím, že lhůta pro stanovení daně neběžela po dobu trestního stíhání v dané věci ve smyslu § 148 odst. 4 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). V daném případě totiž trestní stíhání nikterak nebránilo postupu správce daně. Stíhaná osoba je odlišná od žalobkyně a věc se týkala jiné daňové povinnosti, ne spotřební daně ze surového tabáku. Trestní věc je založena na tom, že obžalovaný nelegálně dovezl tabák pro výrobu cigaret, z jejichž prodeje neměl v úmyslu odvést spotřební daň z tabákových výrobků, konkrétně cigaret. Pokud jde o jinou daň, pak nelze použít § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu, který uvádí, že prekluzivní lhůta neběží po dobu trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní.
13. Dále výzva k podání daňového přiznání byla vydána účelově viz rozsudek NSS ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015- 39, dle kterého lze výzvu vydat jen tehdy, pokud správce daně disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně. Výzva v daném případě tak byla účelová a byla vydána pouze z důvodu zahájení běhu nové lhůty. Z usnesení NSS ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, vyplývá, že zastřený úkon nezpůsobuje nový běh lhůty.
14. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 21. 7. 2023 navrhl zamítnutí žaloby. Dále uvedl, že rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 5. 2022, č. j. 31 Af 27/2021-81, není přílehlavý, neboť řešil skutkově odlišnou situaci, kdy bylo prokázáno, že zaměstnankyně bez vědomí nebo součinnosti zaměstnavatele konspirativním způsobem

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

skladovala a dále jinak nakládala v provozovně se surovým tabákem, aniž by se na této činnosti podílely jiné osoby. Tato zaměstnankyně byla přítomna prohlídce, při které byl tabák zajištěn a za své jednání byla odsouzena k trestu odnětí svobody.

15. V nyní projednávané věci dle žalovaného neexistuje osoba, která by přiznala, že s tabákem nakládala v rozporu se zákonem. Žalovaný odkazuje na trestní rozsudek s tím, že sledování a policejní odposlechy spíše naznačují, že pan O. L. tabák nekoupil. Žádný vztah pak nebyl zjištěn také k osobě obžalovaného M. B. Dle žalovaného není relevantní případný podnájemní vztah či skutečnost, zda žalobkyně tabák koupila, objednala či přijala.
16. K návrhu žalobkyně na provedení výslechů svědků a důkazu úplným trestním spisem uvádí žalovaný, že se těmito námitkami zabýval již při vypořádání odvolání. Požadavek žalobkyně na doplnění určité části trestního spisu do spisu daňového nebyl konkrétní, aby z něj bylo zřejmé, jaké skutečnosti by měly ze zbývajících částí trestního spisu vyplynout, či z nich dovodit liberaci žalobkyně jako osoby, u níž byl surový tabák zjištěn. Žalovaný dále uvádí, že není zřejmé, jak by měl další obsah trestního spisu nebo výsledky dalších svědků změnit výsledek dokazování toho, kdo je plátcem daně, resp. osobou, u níž byl surový tabák zjištěn. Neobstojí ani argument žalobkyně, že trestní spis je nedílný celek a žalobkyně s ním měla být jako s celkem seznámena. V této souvislosti odkazuje žalovaný na omezené možnosti nahlížet do trestního spisu podle § 65 trestního řádu a nutnost souhlasu předsedy senátu s takovým nahlížením. Žalobkyně v řízení neuvedla, zda o nahlížení do trestního spisu žádala k tomu příslušné orgány a jestli jí bylo nebo nebylo vyhověno.
17. K námitce týkající se prekluze daně uvádí žalovaný, že podstatnější než posouzení zákonnosti policejní akce ze dne 10. 1. 2019 je skutečnost, že o této akci policejního orgánu ani o jejích výsledcích nebyl informován příslušný správce daně, a nebyl jí ani přítomen, nebylo řádně zjištěno, jaké zboží se ve všech bednách v hale nacházelo a nezačala tak běžet lhůta pro stanovení daně. Teprve při prohlídce jiných prostor a pozemků konané dne 5. 6. 2019 byly zajištěny všechny bedny se surovým tabákem a přítomný správce daně z každé z nich odebral vzorky, na jejichž základě bylo zjištěno, že se ve všech případech jedná o surový tabák. Teprve tímto okamžikem vznikla žalobkyni daňová povinnost a povinnost podat daňové přiznání nejpozději do 25. 7. 2019, určující počátek běhu lhůty pro stanovení daně.
18. Žalovaný setrvává v názoru, že lhůta pro stanovení daně neběžela dle ust. § 148 odst. 4 daňového řádu po dobu trestního stíhání M. B., neboť znění formulace „*daňový trestný čin související s touto daní*“ je nutno vykládat tak, že se musí jednat o trestní řízení vedené o činu, který má přímou souvislost se spotřební daní, a to i v situaci, kdy se v průběhu trestního řízení zjistí, že dotčené zboží mělo být zatíženo jinou daní, s níž je spojena i odlišná osoba plátce. Byť bylo daňové řízení vůči žalobkyni vedeno ohledně daně ze surového tabáku, zatímco trestní stíhání bylo zahájeno z důvodu podezření úmyslu krádit spotřební daň z tabákových výrobků, je zcela zřejmé, že se jedná stále o tentýž tabák, který správce daně kvalifikoval jako surový tabák.
19. Zatímco orgány činné v trestním řízení se zaměřily na činnost související s dovozem a uskladněním tohoto surového tabáku a na úmysl obžalovaného vyrábět z něj tabákové výrobky, správce daně se zabýval zjištěným skladováním surového tabáku v hale a určením osoby, u níž byl tento uskladněný surový tabák zjištěn. Z dotčeného surového tabáku nikdy jiná spotřební daň vyměřena nebyla. Soud v trestním rozsudku konstatoval, že

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

obžalovanému M. B. nevznikla daňová povinnost ke spotřební dani z tabákových výrobků právě z toho důvodu, že tato povinnost vzniká až výrobou tabákových výrobků, k níž však nedošlo, a tabák určený k jejich výrobě této dani podléhal až od okamžiku jeho zjištění a zajištění dne 5. 6. 2019, kdy nebylo prokázáno, že by k němu měl obviněný jakýkoli vztah. I z toho plyne zřejmá souvislost mezi tímto trestním řízením a daňovým řízením vedeným za účelem zdanění tabáku, jehož pořízení, dovoz a uskladnění v hale byly předmětem trestního řízení. Žádný jiný předmět daně v tomto řízení nefiguruje. Žalovaný odkazuje na důvodovou zprávu k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, kterým bylo dotčené ustanovení do daňového řádu včleněno, jenž uvádí: „...*trestní stíhání nutně nemusí být vedeno proti daňovému subjektu, o jehož daňovou povinnost se ve smyslu daňových zákonů jedná.*“

20. Odkaz žalobkyně na rozsudek NSS ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, je zcela nepřipadný, protože v posuzovaném případě nebyla žalobkyně správcem daně vyzvána k podání dodatečného daňového tvrzení, ale k podání řádného daňového tvrzení dle ust. § 145 odst. 1 daňového řádu. K dani z dotčeného surového tabáku dosud nebylo podáno řádné daňové tvrzení a nebyla tudíž ani stanovena daň, jejíž nesprávnost by mohla vést správce daně k zahájení daňové kontroly nebo k vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. Totéž je možné uvést i k žalobkyní zmíněnému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21, který se zabývá formálním zahájením daňové kontroly. Citace uvedená žalobkyní z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29 se v tomto znění v uvedeném rozsudku vůbec nevyskytuje, avšak je v něm uvedena zásadní skutečnost, že právní úprava běhu lhůty pro stanovení daně podle daňového řádu se v některých podstatných ohledech liší od dřívější právní úpravy daňového procesu. Z toho je zřejmé, že judikatura z let 2007 - 2011 zmiňovaná žalobkyní již není přímo použitelná na současnou právní úpravu.
21. Tvrzení o účelovosti a formálnosti výzvy žalovaný odmítá, neboť dotčená výzva obsahuje poměrně obsáhlé odůvodnění, ze kterého je zřejmé, že prvostupňový orgán před jejím vydáním hodnotil spisový materiál částečně získaný z trestního řízení, a dále i to, že před jejím vydáním vedl s žalobkyní ústní jednání týkající se uskladnění zajištěného surového tabáku v hale. Prvostupňový orgán dostatečně objasnil, proč žalobkyni považuje za daňový subjekt, který měl podat řádné daňové tvrzení. Správce daně totiž v okamžiku, kdy z moci úřední zjistí, že konkrétní osobě vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit a tato osoba v zákonné lhůtě daňové tvrzení nepodala, nemá dle ust. § 145 odst. 1 daňového řádu jinou možnost, než vyzvat tuto osobu k podání daňového tvrzení.

III.

Posouzení žaloby

22. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Ve věci samé rozhodl soud bez nařízení jednání, s čímž oba účastníci souhlasili konkludentně ve smyslu ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s.
23. Soud se nejprve zabýval otázkou prekluze daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

24. Právní úprava prekluze lhůty pro stanovení daně je obsažena v ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu, podle něhož „*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.*“
25. Podle odstavce 4 písm. c) téhož ustanovení „*Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní.*“
26. Podle § 131c písm. b) ZSPD *daňová povinnost vzniká dnem zjištění surového tabáku, u kterého 1. nebyl prokázán původ surového tabáku, 2. nebyl prokázán účel použití surového tabáku, nebo 3. nebyla prokázána identifikace osoby, které byl nebo má být surový tabák dodán.*
27. Podle ustanovení § 131f ZSPD *je zdaňovacím obdobím pro daň ze surového tabáku kalendářní měsíc.*
28. Podle § 136 odst. 4 daňového řádu platí, *že je-li zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období.*
29. Pro posouzení počátku běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně je tedy v nyní projednávané věci nutné posoudit, který okamžik byl rozhodující pro vznik povinnosti podat řádné daňové tvrzení, resp. je nutné určit, co je třeba rozumět „zjištěním“ ve smyslu ustanovení § 131c písm. b) ZSPD.
30. Žalobkyně namítá, že o existenci tabáku státní orgány věděly již na základě policejní akce ze dne 10. 1. 2019. Žalovaný oproti tomu tvrdí, že ke zjištění tabáku došlo až na základě prohlídky konané dne 5. 6. 2019, kdy došlo k zajištění všech beden s tabákem a odběru vzorků z nich. Daňová povinnost tedy vznikla žalobkyni až tímto okamžikem, přičemž posledním dnem pro podání daňového přiznání byl tak den 25. 7. 2019. Policejní akci dne 10. 1. 2019 nebyl správce daně přítomen, o jejích výsledcích nebyl informován a neznal ani veškerý obsah uskladněných beden.
31. Správce daně v prvostupňovém rozhodnutí k uvedenému přítom konstatoval, že s odkazem na § 93 odst. 1 daňového řádu nemůže přijmout zprávu o sledování ze dne 10. 1. 2019, při kterém došlo k odběru vzorku, neboť soud v trestním rozsudku uvedl, že způsob odběru vzorku byl nezákonný.
32. K této policejní sledovací akci ze dne 10. 1. 2019 soud v bodu 53 trestního rozsudku vyslovil závěr: „*Podle fotodokumentace ze sledování z haly ve Varnsdorfu z 10. 1. 2019 (...) došlo při sledování k odběru vzorků, tedy překročení kompetencí v rámci pouhého sledování, při němž je přípustné pouze pasivní sledování osob a věcí bez aktivního zasahování a manipulace se sledovanými předměty. Šlo tak fakticky o prohlídku jiných prostor, k níž nebyl vydán příkaz soudcem. Podle záznamu k úkonu (...) a obrazové přílohy (...) mělo jít dne 10. 1. o záměnu zásilky dle § 87a tr. řádu se souhlasem soudkyně Okresního soudu v České Lípě (...), při níž byl z jedné z krabic odebrán vzorek surového tabáku o váze 108,87 g a zaměněn za jiný. Dle názoru soudu však nebyly dány zákonné předpoklady k postupu podle § 87a tr. řádu, neboť nešlo o zásilku ve smyslu § 86 tr. řádu, ale o uskladněné zboží.*“ V následujícím bodu trestního rozsudku pak soud dodal, že ke vzorkům bylo následně vyhotoveno odborné vyjádření Celně technické laboratoře Praha.
33. Daňový řád v ustanoví § 93 odst. 1 stanoví následující: „*Jako důkazních prostředků lze 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*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.“

34. Odstavec druhý téhož ustanovení pak dodává, že *„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.“*
35. Literatura i judikatura se přitom shodují, že nezákonně získaný důkaz nelze použít nejenom ve prospěch, ale také ani ve prospěch obviněného [srov. usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 7. 7. 1977 sp. zn. 3 Tz 39/76 (č. 51/1977 Sb. rozh. tr.), či JELÍNEK, Jiří. Trestní právo procesní. Student (Leges). Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-278-3.]
36. Městský soud v Praze má však za to, že shora uvedené závěry skutečně platí pouze pro trestní řízení samotné. Co se týče výše citovaného § 93 odst. 1 daňového řádu, sice rovněž platí, že v daňovém řízení nelze použít takový důkaz, který byl získán v rozporu s daňovým řádem. Soud má nicméně za to, že se tyto závěry neuplatní při posouzení otázky počátku běhu prekluzivní lhůty, která je vázaná na zjištění *surového tabáku*. Dle soudu je tato otázka nikoliv otázkou, která má být předmětem dokazování ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu, ale otázkou objektivního posouzení, kdy se tyto informace objektivně mohly dostat do dispozice správce daně, který mohl a měl následně konat. Soud souhlasí se žalobkyní, že pokud došlo k takovému zjištění na základě policejní akce, je na státních orgánech, aby si tyto informace předaly a vyvodily z toho další patřičné kroky v řízení, které náleží do jejich kompetence. Proto pokud by v rámci tohoto zjištění dne 10. 1. 2019 došlo ke všem zjištěním, nutným k vyměření daně, skutečnost, že se tak dělo protizákonně nemůže být důvodem pro závěr o tom, že to není počátek prekluzivní lhůty. Od tohoto dne mohl a měl totiž správce daně zahájit úkony k vyměření daně. Pokud tak neučinil, nemůže se dovolávat nezákonnosti postupu policie, jelikož tato nezákonnost nemění ničeho na tom, že došlo k zjištění *surového tabáku* ze strany státu resp. jeho orgánů.
37. Soud tak, jak bylo vysvětleno shora, sice nesouhlasí se závěrem žalovaného, že by skutečnost, že byl důkaz pořízen protizákonně, nemohla založit začátek běhu prekluzivní lhůty, která se odvíjí od *zjištění surového tabáku*, pokud by ovšem v ten den bylo zjištěno vše k vyměření daně, tj. jaké zboží bylo ve všech bednách v hale uskladněno, jaké bylo jeho celkové množství, a kdo byl jeho držitelem nebo detentorem. K těmto zjištěním však došlo až později, dne 5. 6. 2019.
38. Soud se tak ztotožňuje se závěrem žalovaného, že ke zjištění *surového tabáku* došlo až dnem 5. 6. 2019. V souladu s ustanoveními § 131c písm. b) a § 131f ZSPD a ustanovením § 136 odst. 4 daňového řádu tak bylo nutné podat daňové přiznání za zjištěný surový tabák nejpozději do 25. 7. 2019. V souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu pak dnem následujícím, tj. dnem 26. 7. 2019, počala běžet tříletá lhůta pro stanovení daně. Pokud tedy byla dne 29. 6. 2022 prvostupňovým orgánem vydána výzva k podání daňového přiznání, byla vydána ve tříleté lhůtě. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu přitom platí, že *„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.“*
39. Pokud žalobkyně s odkazy na judikaturu namítá, že výzva byla vydána účelově a neměla tak za následek nový běh lhůty pro stanovení daně, městský soud toto přesvědčení

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

žalobkyně nesdílí. Dle jeho názoru se v nyní projednávané věci nejedná o situaci, která je popisována v rozsudcích NSS ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21, a ze dne 30. 4. 2021, č. j. 5 Afs 117/2019-22. V nich se NSS zabýval situací, kdy byla podána výzva k dodatečnému daňovému tvrzení na samém konci prekluzivní lhůty a bez dostatečného odůvodnění v situaci, kdy správce daně již disponoval dostatečnými znalostmi pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. V nyní řešené věci byla výzva k podání daňového tvrzení ze dne 29. 6. 2022 řádně odůvodněna a správce daně v ní přesvědčivým způsobem popsal, na čem se zakládá jeho přesvědčení o tom, že žalobkyně je plátcem daně ze surového tabáku. Jinými slovy, z výzvy je ve smyslu žalobkyní odkazovaného rozsudku NSS ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015- 39, zřejmé, že prvostupňový orgán disponoval natolik silnými poznatky, které vydání výzvy odůvodňovaly. Vydáním výzvy ze dne 29. 6. 2022 tak podle Městského soudu v Praze došlo k běhu nové tříleté lhůty pro stanovení daně. Ostatně výzva byla vydána hned po skončení trestního stíhání.

40. V souvislosti s prekluzí žalobkyně konečně namítá, že nesouhlasí s tvrzením správce daně, že lhůta pro stanovení daně neběžela po dobu trestního stíhání v dané věci ve smyslu § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu. Městský soud v Praze nicméně považuje tuto úvahu za nadbytečnou, neboť v předchozím odstavci již dospěl k závěru, že vydání výzvy ze dne 29. 6. 2022 mělo za následek běh nové lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Pokud tedy bylo vydáno prvostupňové rozhodnutí, kterým byla vyměřena daň, dne 10. 10. 2022, správce daně tak učinil ve tříleté prekluzivní lhůtě pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu. Nicméně soud v tomto ohledu souhlasí se žalovaným, že po dobu trestního stíhání, které bylo započato sdělením obvinění dne 5. 6. 2019 a skončilo 26. 4. 2022, kdy nabyl právní moci rozsudek Vrchního soudu v Praze, prekluzivní doba neběžela, jelikož se toto trestní řízení bylo vedeno pro *daňový trestný čin související s touto daní*.
41. Městský soud v Praze tedy na tomto místě uzavírá, že námitky žalobkyně týkající se prekluze lhůty pro stanovení daně považuje za nedůvodné. Soud se dále bude věnovat námitkám týkajícím se samotného posouzení, zda je žalobkyně plátcem daně.
42. Z napadeného rozhodnutí se podává, že žalovaný dospěl k těmto závěrům:

Osobou, u které byl zjištěn surový tabák, u kterého nebyl prokázán jeho původ, je dle CÚ odvolatel, neboť je osobou, která měla tabák ve své detenci, tedy jej skutečně ovládala, a to i bez přítomnosti jiných osob. Odvolatel byl v okamžiku zjištění surového tabáku osobou s nejužším, nejbližším vztahem ke skladovacím prostorám, které fakticky užíval ke svému podnikání a do kterých další osoby nakládající s tímto tabákem neměly bez jeho vědomí přístup.

Odvolací orgán na základě výše uvedeného považuje za prokázané, že osobou, u které byl předmětný surový tabák dne 5.6.2019 zjištěn byl odvolatel, protože právě on měl v tomto okamžiku prokazatelně nejkvalifikovanější vztah k prostoru, kde byl uskladněn surový tabák, který se nacházel v hale, kterou měl odvolatel prokazatelně pronajatu, a také ji v okamžiku policejní prohlídky jiných prostor a pozemků užíval ke své podnikatelské činnosti, umožňoval jiným osobám do haly přístup, a byl také tím, kdo policejní prohlídku umožnil a jeho jednatel byl při této prohlídce přítomen.

Odvolací orgán ve shodě s CÚ toho názoru, že odvolatel své důkazní břemeno o tom, že nebyl osobou, u níž byl surový tabák zjištěn neunáší a důležitější doklady v tomto směru dosud předložené odvolatelem jsou jen formální, krycí, a zastírají rozhodný skutečný stav, protože neukazují na žádnou konkrétní žijící osobu, které by svědčil kvalifikovanější právní vztah k surovému

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

tabáku, než jaký svědčí odvolateli, nebo jejímž jménem odvolatel při kontrole jednal. Odvolatel tak zůstává tím, kdo držel surový tabák, s neznámým původem, s neznámým účelem použití a s neznámou osobou, které měl být tento surový tabák dodán. Plátcem daně ze surového tabáku se proto odvolatel stal kumulativně ze tří důvodů ust. § 131a odst. 1 písm. b) zákona o SPD, když ke dni 5.6.2019 u něj v hale bylo zjištěno množství 8904,2 kg surového tabáku. Přitom i jen kterýkoli jeden z těchto důvodů by stačil k naplnění takového závěru o odvolateli jakožto plátcu daně ze surového tabáku s ohledem na kumulativně konstruovanou skutkovou podstatu § 131a odst. 1 písm. b) zákona o SPD.

43. Pokud jde o odkaz žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 5. 2022, č. j. 31 Af 27/2021–81, uvádí Městský soud v Praze, že se tento rozsudek zabýval skutkově odlišnou situací. Jednalo se totiž o případ, kdy žalobkyně v prostoru zaměstnavatele bez jeho vědomí skladovala a jinak nelegálně nakládala se surovým tabákem. K tomuto svému protiprávnímu jednání se žalobkyně v rámci trestního řízení přiznala a uvedla, že tabák zamýšlela nelegálně zpracovat na tabák ke kouření a následně jej nelegálně distribuovat. V nyní projednávané věci naopak absentuje konkrétní subjekt, u kterého by bylo prokázáno, že surový tabák do haly uskladnil, měl k němu vlastnické právo či pro který měl být tabák určen a žalobkyně o uskladnění tabáku vědomost měla. Odkaz žalobkyně na rozsudek č. j. 31 Af 27/2021–81 tak považuje Městský soud v Praze za nepřiléhavý.
44. Podle § 131a odst. 1 písm. b) *plátcem daně ze surového tabáku je osoba, u které byl zjištěn surový tabák, u kterého neprokázala 1. původ surového tabáku, 2. účel použití surového tabáku, nebo 3. identifikaci osoby, které byl nebo má být surový tabák dodán.*
45. Konstrukce plátce daně ze surového tabáku je koncipována poměrně striktním způsobem z toho důvodu, že zde existuje vysoké riziko trestné činnosti a zneužití surového tabáku, což činí určení plátce daně složitějším. Toto ostatně zákonodárce explicitně uvádí v důvodové zprávě k zákonu č. 157/2015 Sb., kterým byla daň ze surového tabáku do ZSPD zavedena.
46. Žalobkyně argumentuje tím, že část haly, kterou měla pronajatou, dále pronajala panu O. L. Nájemní smlouva uzavřená mezi vlastníkem nemovitosti a žalobkyní požadovala, aby si žalobkyně v případě podnájmu opatřila písemný souhlas pronajímatele. Absence souhlasu pronajímatele nicméně nemá vliv na platnost podnájmu a způsobuje pouze, že vůči pronajímateli nemá smlouva o podnájmu žádné účinky (srov. JANOUSHKOVÁ, Michaela. § 2215 [Uživací právo třetí osoby]. In: PETROV, Jan, VÝTISK, Michal, BERAN, Vladimír a kol. Občanský zákoník. 2. vydání (2. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2023, marg. č. 5.). Ačkoliv tedy Městský soud ve shodě s žalovaným existenci nájemního vztahu nemůže vyloučit či nemůže říct, že tvrzený podnájemní vztah byl neplatný, bylo na žalobkyni, aby jeho existenci prokázala. To se však nestalo a žalobkyně neprokázala, že část haly přenechala tímto způsobem k užívání O. L.
47. Důkazní břemeno ohledně prokázání existence případného podnájemního vztahu přitom tíží žalobkyni. V této souvislosti odkazuje Městský soud v Praze na rozsudek NSS ze dne 5. 4. 2018, č. j. 7 Afs 18/2018-27, který posuzoval obdobnou otázku neprokázaného podnájmu v souvislosti s plátcovstvím spotřební daně. NSS v něm uvedl, že „ (...) pokud by celní orgány a správní soudy akceptovaly takové přenesení odpovědnosti na neznámou osobu, ponechaly by jednoduchou cestu, jak fakticky znemožnit v podobných situacích vyměření spotřební daně z lihu či z dalších vybraných výrobků: pouhým poukazem na to, že s

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

nezdaněnými vyhrazenými výrobky, které byly nalezeny v mých prostorách, nemám nic společného, neboť si je v mých prostorách uložil někdo, komu jsem to sice umožnil předáním klíčů, ale koho vůbec neznám, a nemohu ho tedy identifikovat.“ Městský soud v Praze si je přitom vědom, že žalobkyně v nyní projednávaném případě zná, na rozdíl od situace uvedené v citovaném rozsudku, identitu osoby, které část haly údajně pronajala. Podstata uvedeného závěru NSS tímto nicméně zůstává nedotčena, a pokud žalobkyně existenci podnájemního vztahu neprokázala, jde to s ohledem na výše uvedenou zákonnou konstrukci plátce daně ze surového tabáku k její tíži.

48. To, že žalobkyně jednoznačně neprokázala existenci tohoto podnájemního vztahu vyplývá předně ze skutečností, že jednatel žalobkyně při zajištění tabáku žádný takový vztah neuvedl a s touto verzí přišla žalobkyně až později, dále z toho, že na faktury z tohoto podnájemního vztahu nebylo ničeho placeno. Jednatel žalobkyně v trestním řízení v pozici svědka uvedl, že pan O. L. zajišťoval uskladnění materiálu v hale, kdy požádal žalobkyni, aby udělala v hale místo, že tam potřebuje složit zboží, a že neví, jestli byla na pronájem haly na bedny a stroje smlouva, údajně ano a mělo to tam být uloženo za úhradu. Platby neřešil, a že neví, jestli měl O. L. k uloženým věcem nějaký vztah.
49. K odkazu žalobkyně na rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, dle něhož je nutno *„svědka vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mářit či účelově prodlužovat daňové řízení“*, uvádí Městský soud v Praze, že tento závěr neplatí paušálně, nýbrž pouze v situaci, kdy jsou výpovědi svědků zaznamenané v listinách z jiného řízení v rozporu s jinými provedenými důkazy (srov. bod 74 rozsudku NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78). V tomto rozsudku NSS také uvedl podmínky pro použití svědeckých výpovědí získaných v jiném řízení: *„(...) V první řadě musí být poríženy nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení poríženy účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly poríženy v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. 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 předešřeny.“*
50. Městský soud v Praze je ve shodě s žalovaným přesvědčen, že prvostupňový orgán a žalovaný těmto požadavkům dostáli, neboť výše uvedené podmínky v daném případě byly splněny. Svědecké výpovědi pochází z trestního řízení nezávisle na daném řízení o dani ze surového tabáku. Byly poríženy v souladu se zákonem a do sféry správce daně se dostaly na základě žádosti o postoupení adresovaných příslušným orgánům činným v trestním řízení. Prvostupňový orgán a žalovaný tudíž nepochybili, pokud vycházeli z listin, ve kterých byl zachycen obsah svědeckých výpovědí z trestního řízení, a pokud nepovažovali za účelné provádět svědecké výpovědi znovu v daňovém řízení. Soud k námitkám žalobkyně ohledně těchto výpovědí zdůrazňuje, že se nejednalo o výpověď obviněného, který by

skutečně mohl v trestním řízení lhát, ale o výpovědi svědků, kteří byli poučeni o trestněprávních následcích křivé svědecké výpovědi.

51. Soud má za to, že ze shora uvedeného plyne, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně. Žalobkyně ani v žalobě neuvádí, které konkrétní osoby měly být vyslechnuty jako svědci.
52. Co se týče důkazu trestním spisem v komentář Beck k § 93 DŘ se sice uvedené: „*Uvedené je důležité při získávání důkazních prostředků z jiných správních či soudních spisů. Zejména podklady z trestního spisu bývají neocenitelnou studnicí důkazních prostředků. V rámci rovnosti zbraní je však nutno zajistit, že si správce daně nebude vybírat jen ty důkazní prostředky, které se mu hodí. Proto je zcela legitimní požadavek daňového subjektu na to, aby správce daně obstaral na žádost celý trestní spis. Tím bude zajištěno, že i daňový subjekt bude schopen se s ním v plné míře seznámit a vyhledat důkazy svědčící v jeho prospěch.*“
53. Soud má však za to, že se nejedná o vadu řízení, který by mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Bylo na žalobkyni, aby tvrzení, že osoba, u které byl tabák zajištěn byl pan O. T., který měl část haly žalobkyně podnajatou, prokázala. Jednatel žalobkyně však tuto důležitou skutečnost při zajištění tabáku vůbec neuvedl. Až později přichází žalobkyně s tvrzením ohledně podnájemní smlouvy, kterou však nebyla schopna prokázat, což bylo zcela v její kompetenci. Pokud žalobkyně není schopná prokázat svá tvrzení ohledně existence podnájemní smlouvy, nemůže spoléhat, že se v trestním spise objeví něco, co její verzi podpoří. Nehledě k tomu, že z částí trestního spisu provedených jako důkaz vyplývá, že svědci M. B., R. K. a M. O., kteří se podíleli na uskladnění surového tabáku v hale, rovněž nevěděli o údajné podnájemní smlouvě žalobkyně s O. L. a surový tabák v hale uskladnili s vědomím jednatele a prokuristy žalobkyně, kteří měli jediný klíč od skladu a skladovali ho tam od prosince roku 2018 do okamžiku jeho zajištění dne 5. 6. 2019. Žalobkyně ostatně ani v žalobě neuvádí, které osoby by měly být vyslechnuty jako svědek, a proč mají být vyslechnuté právě tyto osoby. I tato žalobní námitka je tak nedůvodná.
54. Soud má pak za to, že v řízení bylo prokázáno, že halu od majitelky nemovitosti pronajala a také obhospodařovala žalobkyně, využívala prostor haly, kde byl nalezen surový tabák jako prostor určený ke skladování a garážování svých vozidel a dalších věcí – tedy k provozování své živnosti, což osvědčuje její kvalifikovaný vztah k prostoru haly, kde byl surový tabák zjištěn. Skutečnost, že žalobkyně měla do haly přístup, měla od ní klíče a její jednatel byl přítomen přinejmenším první vykládce zboží, se kterou vypomáhali zaměstnanci žalobkyně, tak osvědčuje její kvalifikovaný vztah ke zjištěnému surovému tabáku. Tyto skutečnosti pak stačí k závěru, že surový tabák byl zajištěn žalobkyni, což z žalobkyně činí plátce daně dle ust. § 131a odst. 1 písm. b) ZSPD.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

55. Městský soud v Praze ze shora uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
56. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V souzeném případě měl úspěch žalovaný správní orgán, kterému však žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 27. března 2024

JUDr. Slavomír Novák v.r.

předseda senátu