



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lenky Oulíkové a soudců Mgr. Martiny Kotouček Mikoláškové a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobce: **R. P.**

bytem X

zastoupený advokátem JUDr. Radimem Hanákem, Ph. D.

sídlem Pujmanové 882/25, 140 00 Praha 4

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**

sídlem Budějovická 7, 140 00 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 11. 2022, č. j. 10054-30/2022-900000-312,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Celní úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 26. 3. 2018, č. j. 61050/2018-610000-32.4 (dále jen „platební výměr“), vyměřil žalobci spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 6 360 840 Kč, neboť dospěl k závěru, že žalobce ve svých nemovitostech (stodolách) skladoval řezaný tabák.

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

2. Rozhodnutím ze dne 4. 12. 2018, č. j. 40406-2/2018-900000-312 (dále jen „první rozhodnutí žalovaného“), žalovaný zamítl odvolání žalobce a platební výměr potvrdil.
3. Zdejší soud rozsudkem ze dne 29. 4. 2021, č. j. 54 Af 5/2019-75 (dále jen „zrušující rozsudek“), zrušil první rozhodnutí žalovaného pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem. Soud vytkl žalovanému, že opřel své rozhodnutí o protokoly o výslechu svědků, které převzal z jiného řízení, a neprovedl výslech svědků v daňovém řízení znovu, přestože se toho žalobce dožadoval. To zakládá vadu, která může mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Nelze totiž vyloučit, že by opakované výslechy potvrdily verzi žalobce, že stodoly užíval nájemce a žalobce v nich nic neskladoval. Proti zrušujícímu rozsudku nebyla podána kasační stížnost.
4. Po zrušení prvního rozhodnutí žalovaného provedl žalovaný výslech svědků T. D., G. M. a M. P.. Svědky I. D. nebylo možné vyslechnout, neboť počátkem roku X zemřel. Žalovaný rovněž začlenil do spisu listiny z trestního spisu týkajícího se žalobce, nyní vedeného u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 2 T 8/2021.
5. V záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný znovu zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí 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.“).

Obsah žaloby

6. První okruh námitek se týká **prekluze** oprávnění stanovit daň. Dle žalobce oprávnění stanovit daň již prekludovalo. Správce daně 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 zákona č. 527/2020 Sb., (dále daňový řád“) žalobce však považuje tuto výzvu za nezákonnou. Žalobce učinil řádné daňové tvrzení dvakrát, poprvé v den nálezu řezaného tabáku dne 7. 11. 2014 během domovní prohlídky a podruhé během podání vysvětlení dne 2. 12. 2014 podle § 158 odst. 6 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“), 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. Správce daně měl případně upozornit žalobce, že jeho ústní podání trpí vadou a vyzvat jej k odstranění. Výzva k podání daňového přiznání byla vydána účelově na konci lhůty pro stanovení daně, neboť správce daně měl dostatek podkladů pro její vydání nejpozději v listopadu roku 2016. 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. Text usnesení o zahájení trestního stíhání navíc téměř doslova vychází z návrhu celní správy k jeho zahájení. Správce daně vydal výzvu až v samotném závěru lhůty pro stanovení daně, aniž by pro takový postup existoval objektivní důvod vyplývající z obsahu daňového spisu. Výzvu vydal účelově a nelogicky. 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). Celní úřad vydal výzvu dne 17. 10. 2017. Pro prodloužení lhůty pro stanovení daně musí obsah daňového spisu odůvodňovat nutnost

vydání výzvy. V dané věci tomu tak však nebylo. Výzva nemohla vyvolat účinky podle § 148 odst. 3 daňového řádu i proto, že ji správce daně nezaslal přímo žalobci.

7. Dále žalobce namítl, že správce daně vyzval žalobce k podání daňového přiznání až po provedeném dokazování, z materiálního pohledu po provedené daňové kontrole. Již samotná výzva totiž obsahovala shrnutí provedeného dokazování. Na základě shodných důkazů pak správce daně vydal platební výměr. Daňové řízení tedy již nebylo v počáteční fázi, kdy je vhodné vydat výzvu k podání daňového přiznání. Žalobce odkázal na rozsudek NSS ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29, podle kterého je nezbytné pro účely posouzení běhu lhůty pro stanovení daně vnímat daňovou kontrolu z materiálního hlediska. Je tedy nutné zhodnotit, od kdy byly fakticky daňové povinnosti prověřovány a již tento okamžik stanovit jako počátek daňové kontroly s dopady podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Pokud probíhá dokazování, je toto období daňovou kontrolou. Daňovou povinnost žalobce správce daně prověřoval již v průběhu roku 2014. Na základě shodných skutečností policejní orgán již v roce 2016 zahájil trestní stíhání. Kompletní daňové řízení bylo provedeno již „*v průběhu let 2015 (tedy po zjištění skladového tabáku)*“. V případě sporu o samotné daňové povinnosti má správce daně zahájit kontrolní postup (daňovou kontrolu). Výzva pak nemá účinky podle § 148 odst. 3 daňového řádu. NSS přitom dovodil, že zásah do lhůty je možný pouze při naplnění zákonných důvodů, které mají být vykládány restriktivně. Musí se nadto jednat o úkon esenciální pro daňové řízení. Judikatura NSS se sice vztahuje k přerušení běhu lhůty dle § 148 odst. 4 daňového řádu. Žalobce má však za to, že se má však vztahovat i k odstavci 3 tohoto ustanovení. K tomu žalobce odkazuje na rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2020, č. j. 8 Afs 282/2018-44.
8. Druhý okruh námitek se týká **odposlechů** provedených v trestním řízení. Použití tohoto důkazu je podle žalobce nepřípustné. K tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012-45. Žalovaným odkazovaná judikatura (rozsudky NSS ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57, ze dne 8. 3. 2022, č. j. 10 Afs 161/2020-61, ze dne 23. 3. 2022, č. j. 7 Afs 114/2020-29, a ze dne 12. 8. 2022, č. j. 6 Afs 20/2022-87) není podle žalobce přílehlavá. NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 19/2009-57 nekonstatuje, že by bylo možné výstupy z odposlechů použít. Vyjadřuje se pouze k použitelnosti výsledků provedených v rámci trestního řízení. Ve třech zbývajících rozsudcích se NSS nevyjadřuje přímo k otázce použitelnosti odposlechů v daňovém řízení, ale pouze obecně konstatuje použitelnost důkazů získaných v rámci trestního řízení. Specifikum odposlechů však přímo odráží trestní řád, který jejich použitelnost omezuje v § 88 odst. 6 trestního řádu. Argumentace žalovaného, že za jinou věc ve smyslu tohoto ustanovení nelze považovat, pokud je daňové řízení vedeno ve stejné věci, v níž byly odposlechy nařízeny, by vyprazdňovala zákonná omezení trestního řádu.
9. Rozsudky, na které žalovaný odkazuje, akcentují zásadu, že důkazy z trestního řízení nelze použít jako výhradní skutkový základ pro závěr správce daně, a že daňový subjekt musí mít prostor se s těmito podklady seznámit a jejich výstupy konfrontovat v rámci dokazování v daňovém řízení. To však žalovaný nedodržel. Žalovaný podklady zařadil až jako poslední možný důkaz a možnost žalobce vyjádřit se byla značně minimalizována. Žalovaný sice vyzval žalobce k vyjádření se k odposlechům, žalobce však ve vyjádření ze dne 30. 9. 2022 nesouhlasil s jejich použitelností. Až z napadeného rozhodnutí se dozvěděl, že odposlechy zůstanou součástí daňového spisu. Pokud by žalobce stanovisko žalovaného znal, navrhl by výslech svého otce, aby osvětlil přesný kontext zachyceného telefonního hovoru. Žalobce proto navrhl soudu, aby provedl výslech tohoto svědka. Zároveň má žalobce za to, že měly

být odposlechy připojeny již v rámci vyměřovacího řízení, nikoliv až před koncem odvolacího řízení. Žalobce namítl, že žalovaný nemohl pouze založit přepis odposlechnů jako listinný důkaz, ale měl je přehrát (pokud panují o obsahu a interpretaci odposlechnů pochybnosti, musí být odposlechy přehrány, viz usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 18. 1. 2001, sp. zn. 4 To 3/2001).

10. K hovorům s osobou nazvanou *T.* (jedná se o osobu *T. B. z Polska*) žalobce uvedl, že z jeho negativity zachycené v hovorech ze dne 7. 11. 2014 vyplývá pouze problematičnost situace, do níž se žalobce může dostat, pokud by uživatel prostoru popřel existenci nájemního vztahu. Nejde o přímý důkaz toho, že je řezaný tabák majetkem (nebo v držení) žalobce. Dle žalobce odposlechy neprokazují ani nevyvrací, že byl prostor pronajat. Přestože byl žalobce odposloucháván několik měsíců, nebyla zachycena komunikace, ze které by vyplývalo, že žalobce se zbožím disponoval. Žalobce soudu předložil příkaz Obvodního soudu pro Prahu 1 ze dne 7. 6. 2016, č. j. V 246/2016, ve kterém soud uvedl, že je podaný návrh *na samém okraji důvodnosti* a dvě desítky příkazů dosud nevedly k jinému výsledku, než že přicházejí další žádosti o odposlechy.
11. Za třetí žalobce namítl, 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 (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Žalobce rovněž nesouhlasí s tím, **jakým způsobem daňové orgány hodnotily opatřené důkazy**. Pro prokázání postavení skladovatele nezdaněného výrobku není postačující pouhé přiřazení majitele prostor, v nichž byl nezdaněný výrobek nalezen. Je nutné prokázat existenci kvalifikovaného vztahu, tedy že skladovatel má nad vybranými výrobky moc, musí být přítomen prvek faktického nakládání s věcí (s odkazem na rozsudky NSS ze dne 20. 10. 2021, č. j. 2 Afs 162/2020-62, a ze dne 15. 8. 2022, č. j. 4 Afs 194/2020-49). Nebylo však prokázáno, že by žalobce byl spojen s nalezeným zbožím. Žalovaný neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a neprokázal, že by existence nájemního vztahu byla vyvrácena. Žalobce přitom existenci nájemního vztahu prokázal dalšími výsledky (provedenými po zrušujícím rozsudku) a zpochybněním důvěryhodnosti svědka *D.*
12. Žalobce má za to, že prokázal existenci nájemního vztahu a že nad prostorem neměl moc. Vyplývá to z nájemní smlouvy podepsané panem *D.*, kterou předložil již dne 7. 11. 2014, příjmového pokladního dokladu ze dne 29. 12. 2013, čestného prohlášení pana *D.* učiněného formou notářského zápisu dne 19. 2. 2015, výsledku *M. P.* ze dne 3. 3. 2022 a *G. M.* ze dne 23. 8. 2021. Žalovaný tyto výsledky nesprávně hodnotil jako nevěrohodné jen proto, že se jedná o bratra a známého žalobce. Nelze však hodnotit svědeckou výpověď jako nevěrohodnou pouze z toho důvodu, že jsou osoby spjaté s účastníkem řízení (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. 6. 2010, sp. zn. 22 Cdo 2516/2008, a usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. 8. 2022, sp. zn. 22 Cdo 1066/2002). Žalovaný k tomu uvádí, že jsou tyto osoby spoluobžalované. Bez ohledu na to však tyto osoby vypovídají jako svědkové pod pohrůžkou pokuty. Hodnocení těchto důkazů je proto nezákonné. Svědek *M.* přitom vypovídal shodně před i po zahájení trestního stíhání, což prokazuje jeho věrohodnost.
13. Žalovaný dovozuje své závěry z výsledku *T. D.*, výsledku *I. D.* a z fotodokumentace prohlídky prostor, na které je zachycena jedna krabice s etiketou společnosti *Tapro Trading, s. r. o.* (ve které byl dříve žalobce jednatelem a společníkem).

14. K nalezené krabici žalobce uvedl, že společnost Tapro Trading měla řádně schválený a často kontrolovaný daňový sklad, který celní orgány často prověřovaly. Zároveň v areálu daňového skladu byl pohyb osob a dopravních prostředků monitorován kamerovým systémem. Pokud by tedy byl neoprávněně zpracováván řezaný tabák, pak by to správce daně zjistil z kamerových záznamů. Tato společnost přitom s produkcí tabáku ke kouření neměla nikdy žádnou doměřenou daň. Původním obsahem této krabice byly tabákové listy, tedy tabáková surovina, která nepodléhala spotřební dani. Dle žalobce zůstala tato krabice ve stodole, která byla předána novému nájemci (I. D.) k užívání, včetně věcí, které zůstaly vevnitř (nepořádek z běžné činnosti, prázdné krabice atd). Podle žalobce: „*Je životní notorií, že zatímco např. bytová jednotka je nájemci předávána vyklizena, stodola pro účely skladování bude předána za jiných okolností, řekněme s přiměřeným nepořádkem, pakliže neznemožňuje užívání tohoto skladovacího prostoru novému nájemci.*“ Žalovaný chybně očekává, že by snad měl být při předání skladovacích prostor podepsán předávací protokol, který by obsahoval soupis všech movitých věcí (včetně zcela nehodnotného materiálu jako je kartonová krabice). Pokud by řezaný tabák byl skutečně nařezán v rámci činnosti společnosti Tapro Trading, jednalo by se o trestný čin, jelikož spotřební daň neodvedená z tohoto tabáku by byla značná. Žalovaný tak presumuje spáchání trestného činu. Daňové orgány však nejsou oprávněny si posoudit předběžnou otázku o spáchání trestného činu. Tento skutek je sice předmětem trestního řízení a žalobce byl odposloucháván orgány činnými v trestním řízení, přesto však nebylo zjištěno žádné podezření, že by měl žalobce k dispozici řezací stroj na tabák.
15. Žalobce rovněž namítl, že finanční orgány pochybily v tom, že nepřipojily spis společnosti Tapro Trading, z něhož by vyplývalo, že při provozování daňového skladu nikdy nebylo zjištěno žádné porušení pravidel provozování daňového skladu. Žalobce přitom sám poukazoval na to, že v té době byl jednatelem ve společnosti provozující řádně schválený daňový sklad na výrobu tabákových výroků. Žalobce v té době rovněž nakládal se surovým tabákem, což však byla činnost nijak neregulovaná až do účinnosti zákona č. 157/2015 Sb.
16. K použitelnosti fotodokumentace žalobce namítl, že domovní prohlídka byla nezákonná, a proto výstup z této prohlídky nelze použít. Prostory byly prohledány (a tabák zajištěn) na základě příkazu k domovní prohlídce, což je instrument použitelný výhradně pro prohlídku bytu a jiných prostor sloužících k podnikání. Prohledané prostory však zjevně nebyly bytového charakteru. Jedinou možnou zákonnou prohlídkou bylo možno vykonat výhradně na základě příkazu k prohlídce jiných prostor podle § 83a trestního řádu. Byl tedy zvolen nesprávný procesní instrument.
17. Žalobce k výpovědi T. D. uvedl, že žalovaný neoprávněně využil výslech svědka z trestního řízení. Svědek při výslechu v odvolacím řízení sice uvedl, že si nic nepamatuje, ani v takovém případě však nelze použít jeho výslech z trestního řízení. Nejedná se o situaci, kdy by se svědka nepodařilo kontaktovat nebo by odmítnul vypovídat. Z procesní opatrnosti se žalobce vyjádřil i k obsahu výslechu T. D. z trestního řízení. Podle žalobce vypovídal svědek zcela cíleně k tíži žalobce, přestože právě svědek byl osobou řezající surový tabák. Žalobci je v trestním řízení kladena k tíži dispozice se surovým tabákem, který měl být dodáván mj. právě svědku D. ke zpracování na řezaný tabák. Svědek D. také nelogicky tvrdil, že se ho měl žalobce ptát na to, jak vyřešit, že je u něj nalezen řezaný tabák. To však nedává smysl, neboť žalobce předložil nájemní smlouvu správci daně již dne 7. 11. 2014.
18. Výpověď svědka D., zařazenou z trestního řízení z důvodu úmrtí svědka, považuje žalobce za nevěrohodnou, účelovou a nepravdivou. Svědek uvedl, že byl na Slovensku pouze jednou.

Ze slovenského obchodního rejstříku však vyplývá, že byl svědek opakovaně činný v několika společnostech na Slovensku. Žalobce v odvolacím řízení předložil rovněž čestné prohlášení pana D. učiněné formou notářského zápisu, ve kterém svědek sám konstatuje, že prostory skutečně pronajal. Žalovaný tento důkaz považuje za nedůvěryhodný, neboť byl předložen až v odvolacím řízení. Žalobce k tomu uvedl, že chtěl svědka konfrontovat s těmito materiály osobně, protože žádal o osobní účast u výslechu (již během života pana D.). Bylo procesní taktikou žalobce předložit tento notářský zápis až v průběhu výslechu svědka. Žalobci se jevílo pouhé předložení listiny jako nedostatečná konfrontace. Žalobce chtěl konfrontovat svědka osobně, nikoliv prostřednictvím svého zástupce. Žalobce tento svůj postup považuje za zcela legitimní. Nemohl předpokládat, že správce daně poruší svou povinnost vyslechnout žalobce v rámci daňového řízení. Poté, co žalovaný vyrozuměl žalobce, že svědek D. zemřel, a tedy bylo zřejmé, že žalobce již nebude mít možnost svědka konfrontovat, předložil jeho čestné prohlášení. Vzhledem k povaze notářského zápisu přitom nelze pochybovat o tom, že čestné prohlášení skutečně podepsal svědek D.. Je proto jednoznačně prokázáno, že svědek D. při výpovědi v trestním řízení nemluvil pravdu.

19. Odborné vyjádření k pravosti podpisu vyhodnotil žalovaný nesprávně. Odborné vyjádření nevyvrátilo, že by podpis na nájemní smlouvě nebyl pana D.. Přestože odborné vyjádření ani nepotvrdilo pravost podpisu, v kontextu důkazního břemene, které tíží žalovaného, je stěžejní, že nebylo vyloučeno, že se jedná o podpis pana D.. Je irelevantní závěr úřední osoby, že podpis pana Demeho na nájemní smlouvě se již od pohledu odlišuje od jeho ostatních podpisů. Úřední osoba je laik bez nutného vzdělání nebo kompetence.
20. Žalovaný rovněž nezákonně neprovedl výslechy Mgr. Ch. a JUDr. V., které žalobce navrhl dne 18. 5. 2022. Žalovaný k tomu uvedl, že jejich provedení by nepřispělo ke zjištění relevantního skutkového stavu. Mgr. Ch. by však potvrdil závěr o existenci nájemní smlouvy.

Obsah vyjádření žalovaného

21. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl žalobu zamítnout. Uvedl, že větší část žalobních námitek je pouze opakováním již dříve uplatněné argumentace. Uvedl, že žalobce byl řádně vyzván k podání daňového přiznání v průběhu tříleté prekluzivní lhůty. Z detailního odůvodnění výzvy je zřejmé, že správce daně pečlivě zkoumal, zda existují objektivní skutečnosti, na jejichž základě by mohl být žalobce plátcem daně. Výzva nebyla nezákonná ani účelová. Žalovaný odkázal na obžalobu, která může poskytnout soudu cenný kontext pro posouzení žalobcových námitek, pravděpodobnosti jím popsaného skutkového stavu a důvěryhodnosti výpovědí některých jím navržených svědků.
22. Žalovaný umožnil žalobci dostatečně reagovat na zařazení prepisů odposlechů z trestního řízení. V posledním doplnění odvolání žalobce na zařazení prepisů reagoval a uvedl, proč jsou dle jeho názoru nepřipustné. Pokud by žalobce argumenty a návrhy důkazů uvedené v žalobě uvedl v doplnění odvolání, žalovaný by je v napadeném rozhodnutí řádně vypořádal. Žalobce neuvádí žádné konkrétní důvody, proč by o prepisech odposlechů měly existovat nějaké pochybnosti, tedy že by neobsahovaly skutečný přepis odposlechů a bylo by je potřeba přehrát. Citované usnesení sp. zn. 4 To 3/2001 se vztahuje právě k takové situaci, nikoliv k interpretaci odposlechy zachycených rozhovorů. Podle žalovaného: *„Je otázkou, zdali by žalobcem navržené svědkové mohli přispět k vyjasnění těchto odposlechů, a jejich motivace k pravdivé výpovědi.“* Žalobce byl se všemi nově provedenými důkazy řádně

seznámen v rámci výzev k uplatnění procesních práv. Není proto zřejmé, proč by měl být některý z důkazů proveden pouze v prvostupňovém řízení.

23. Žalovaný se kloní k tomu, že pan D. byl spíše „bílý kuň“, který za úplatu poskytoval své doklady, případně podpis, pro nelegální činnosti. Žalovaný odkázal na protokol z domovní prohlídky spolu s fotodokumentací, na které je zachycena krabice označená jako II/2 s názvem žalobcovy společnosti. Vysvětlení žalobce, jak se tabák dostal do krabice s označením jeho firmy, je nepodložené a nevěrohodné. Je irrelevantní, jak probíhalo podnikání jeho společnosti, proto je nadbytečné provádět jako důkaz daňový spis této společnosti.
24. Svědecká výpověď pana D. z trestního řízení je přípustná, neboť jeho nová výpověď učiněná v daňovém řízení je nepoužitelná, neboť si nic nepamatuje, což se fakticky rovná odmítnutí výpovědi.
25. Podle žalovaného není správný názor žalobce, který tvrdí, že pokud je příkaz k prohlídce označen jako příkaz k domovní prohlídce, nelze na jeho základě provést prohlídku *jiných prostor a pozemků*. Nejdůležitější rozdíl mezi úpravou prohlídek je, že podmínky, za kterých lze provést prohlídku jiných prostor a pozemků, nebyly původně tak přísné jako u domovní prohlídky (a to podle § 83 odst. 1 trestního řádu ve znění účinném do 7. 7. 2010 před jeho zrušením nálezem Ústavního soudu). Domovní prohlídka i prohlídku jiných prostor a pozemků lze tak v zásadě provést jen na základě soudního příkazu. I přes toto sjednocení jsou stále zachovány určité odlišnosti, zejména neodkladnost provedení prohlídky jiných prostor a pozemků bez předchozího soudního příkazu nebo možnost provedení prohlídky jiných prostor a pozemků se souhlasem jejich uživatele, kterým je zásah legalizován. Prostory žalobce byly prohledány na základě soudního příkazu k domovní prohlídce. Žalobci tedy nebyla upřena žádná práva. Ani trestní soudy nespátřují nezákonnost v postupu, při kterém jsou na základě příkazu k domovní prohlídce prohledány jiné prostory a pozemky (např. usnesení Vrchního soudu v Olomouci ze dne 26. 5. 2016, sp. zn. 1 To 16/2016).
26. Navržené výsledky Mgr. Ch. a JUDr. V. by nemohly osvětlit skutečnosti relevantní pro zjištění skutkového stavu. Žalovaný zopakoval odůvodnění nadbytečnosti těchto důkazů shodně jako v napadeném rozhodnutí. Stejně tak zopakoval zhodnocení odborného vyjádření a podpisů na nájemní smlouvě, obou protokolech z výsledků pana D. a čestném prohlášení. K tomu uvedl, že se skutečně jedná pouze o hodnocení osoby odborně nezpůsobilé, nicméně pouze proto *„nelze tento jednoduchý postřeh odmítnout brát v úvahu. Lze pouze spekulovat, jestli by znalec, pokud by měl k dispozici více podpisů pana Demeho (jako měl žalovaný) nedospěl ve svém odborném vyjádření k jinému závěru.“*

Obsah repliky žalobce

27. Žalobce v replice zopakoval, že materiálně daňové přiznání podal, neboť opakovaně sděloval, že není odpovědný za věci umístěné v pronajatém skladu. Výzva žalovaného k podání daňového přiznání neodpovídá správní praxi. Již prvotní výstupy z vyhledávací činnosti jsou použity jako podklad pro vydání dodatečného daňového přiznání. Není tedy hospodárné provádět celé daňové řízení a shromážďovat veškeré důkazní prostředky, pokud není vyloučeno, že daňový subjekt daňovou povinnost sám přizná na výzvu. Výzva by měla být vydána již při samotném zjištění vybraného výrobku a při prvotní detekci, kdo je z pohledu správce daně plátcem daně. Správce daně takto nepostupoval. Ještě před vydáním výzvy měl již k dispozici všechny shromážděné důkazy včetně výstupů z mezinárodního

dožádání. Ostatně odůvodnění výzvy i platebního výměru jsou téměř shodné. To prokazuje, že správce daně s vydáním výzvy účelově vyčkával.

28. Dále žalobce namítl, že jej žalovaný v průběhu řízení nikdy nevyrozuměl o tom, že je obžaloba součástí daňového spisu jako důkaz. Žalovaný má přitom povinnost informovat žalobce o veškerých důkazech, které jsou do daňového spisu zařazeny. Žalovaný přitom na obsahu obžaloby staví svůj závěr o tom, že řezaný tabák skladoval žalobce. I pokud by byla obžaloba akceptována jako relevantní důkaz, je nutné upozornit, že obžaloba (čítající celkem 130 stran) se zabývá tímto skutkem pouze na několika stranách (str. 29 až 33). Nepředestírá žádné důkazy nad rámec těch, které byly provedeny v daňovém řízení. Odkazovat na popis skutku v obžalobě je tedy zavádějící, neboť obžaloba neobsahuje žádné jiné důkazy. Obžaloba sice na str. 31 a 32 vypočítává komunikaci o tom, že žalobce pořídil stroj na řezání tabáku, to však nebylo součástí daňového skladu společnosti Tapro Trading; veškerá jeho produkce podléhala velmi přísné kontrole. Žalovaný se nadto nedovolává konkrétní části obžaloby, pouze ji uvádí jako „*cenný kontext pro posouzení žalobcových námitek*“. To je důkazem, že ani obžaloba neobsahuje žádné relevantní skutečnosti. Všechny další skutky, které jsou žalobci kladeny k tíži, spočívají v distribuci surového tabáku. To však žalobce nezastíral, měl k tomu řádně registrovanou živnost a po zavedení spotřební daně ze surového tabáku měl řádnou licenci.
29. Žalobce uvedl, že nájemní smlouva byla předložena obratem při realizaci místního šetření. Žalobce se přitom domáhal provedení výslechu svědka, který by potvrdil autenticitu smlouvy. Žalovaný to však (nezákonně) hodnotil jako nadbytečné. Přestože tedy žalovaný hodnotil rozhodný důkaz (nájemní smlouvu) jako účelově vytvořený, nevyslechl svědka, který by mohl autenticitu smlouvy prokázat, tedy že smlouva nemohla být účelově vytvořena dodatečně.
30. Žalobce zopakoval, že není běžné vyhotovovat předávací protokol při nájmu skladového prostoru. Nemá to „*oporu v reálném průběhu životních událostí*“. Klást takové požadavky na „*daňový subjekt a jeho životní interakce*“ je nezákonné. Žalobce zopakoval, že pro posouzení věci je relevantní daňový spis společnosti Tapro Trading, který žalovaný odmítl provést.
31. Žalobce zopakoval, že je nepřípustné použít výpověď svědka D. učiněnou v únoru 2017 v trestním řízení. Z důvodu pochybení žalovaného došlo k prodlevě mezi šetřeným skutkem a výslechem svědka v daňovém řízení. To, že si svědek nyní (téměř po 8 letech) již nic nevybavuje, nelze klást k tíži žalobci ale daňovým orgánům. Dle judikatury NSS totiž nelze klást k tíži daňového subjektu odpovědnost za zhoršenou výpovědní hodnotu výslechu svědka, který si v důsledku plynutí času již podstatné okolnosti nepamatuje. Žalobce přitom navrhl výslech svědka D. již v květnu 2018. Žalobce zopakoval svou argumentaci k obsahu výpovědi svědka D.. Dále uvedl, že svědek jako spolupracující obviněný cíleně vypovídal proti žalobci, za účelem ho co nejvíce zdiskreditovat před orgány činnými v trestním řízení.

Splnění procesních podmínek

32. Žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a proti rozhodnutí, proti kterému je žaloba přípustná.
33. O věci rozhodl soud postupem podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání. Žalobce i žalovaný s tímto postupem souhlasili.
34. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

35. Napadené rozhodnutí 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, soud neshledal.
36. Dokazování soud neprováděl pro nadbytečnost. K jednotlivým důkazním návrhům viz dále.
37. Žalobce v replice namítl, že jej žalovaný nevyrozuměl o tom, že je obžaloba součástí daňového spisu jako důkaz. K tomuto žalobnímu bodu je třeba uvést, že jej žalobce poprvé uplatnil až dne 27. 2. 2023. Vzhledem k tomu, že dvouměsíční lhůta k podání žaloby podle § 72 odst. 1 s. ř. s. v dané věci uplynula dne 18. 1. 2023, jde o opožděně uplatněný žalobní bod. Soud se touto námitkou nemohl zabývat (§ 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.). Proto pouze nad rámec nutného odůvodnění poznamenává, že ze správního spisu vyplývá, že žalovaný upozornil žalobce na to, že obžaloba je součástí spisu ve výzvě ze dne 22. 9. 2022 (viz dále).

Průběh řízení před zrušujícím rozsudkem

38. Ze správního spisu soud zjistil, že dne 7. 11. 2014 provedl správce daně místní šetření na pozemcích parc. č. st. XA a XB, k. ú. X (dále jen „stodoly“). Z úředního záznamu o místním šetření plyne, že tak učinil na základě podnětu od neznámé osoby pro možné nelegální skladování řezaného tabáku žalobcem. Správce daně se po příjezdu na místo pokusil provést kontrolu ve dvou stodolách. Jednal s tam přítomnou paní L. K. (pozn. soudu: správce daně ji zpočátku považoval za spoluvlastnici stodol) a pokoušel se zajistit dobrovolný vstup. Správce daně do stodol nebyl vpuštěn. Paní K. mu sdělila, že v nich nic nemá a patří panu J. P. (otci žalobce). Paní K. po telefonátu s panem J. P. správci daně sdělila, že stodoly patří žalobci a jeho bratrovi M. P.. Následně se správce daně neúspěšně pokusil žalobce telefonicky kontaktovat. Správce daně zastihl žalobce později v prostorách společnosti JPS PLASTIK s.r.o. Žalobce správci daně sdělil, že nemá čas a ve stodolách má něco uskladněno nájemce. Na dotaz správce daně, zda má nájemní smlouvu, odpověděl, že se nachází u jeho zástupce. Na další dotaz uvedl, že jméno nájemce se správce daně dozví z nájemní smlouvy. Správce daně 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. Správce daně na to žalobci sdělil, že byl již vydán příkaz k domovní prohlídce.
39. Z protokolu o domovní prohlídce z téhož dne plyne, že 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, spočívajícího 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.
40. Žalobce se dne 2. 12. 2014 dostavil ke správci daně 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 dne 6. 12. 2013 uvedené prostory pronajal spolu s bratrem I. D., a od tohoto dne k nim neměl přístup. Dále předložil originál nájemní smlouvy o nájmu nebytových prostor. Uvedl, že s nájemcem je v kontaktu přes tlumočnicka a nájem

dostává v hotovosti. Na dotazy policejního orgánu mimo jiné odpověděl, že na adresu 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 X. Doplnil, že při podpisu nájemní smlouvy byl přítomen tlumočnick G. M. žijící na Slovensku. Na dotaz, kdo je nájemce, odkud ho zná a jak se seznámili, žalobce odpověděl, že se skrze podnikatelskou činnost zná asi rok a půl 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 tlumočnickem 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 tlumočnick 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.

41. Dne 17. 10. 2017 vyzval správce daně žalobce k podání daňového přiznání k dani z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2014. Ve výzvě shrnul dosavadní průběh řízení a podklady, které dosud získal, mj. i vyžádáním z trestního spisu sp. zn. S-6107/TS-13/2014 (místní šetření, nájemní smlouva, mezinárodní dožádání k výslechu svědků I. D. a G. M., protokoly z výslechů svědků z trestního řízení, protokol o domovní prohlídce včetně fotodokumentace, návrh na zahájení trestního stíhání). Správce daně dospěl k dílčím závěrům, že (1) žalobce si musel být vědom, jaké následky jsou spojeny s porušením právních předpisů upravujících skladování řezaného tabáku, neboť byl statutárním orgánem a společníkem společnosti Tapro Trading, která podnikala s tabákovými výrobky. (2) Obalový materiál označený etiketou společnosti Tapro Trading úzce spojuje nalezený tabák při domovní prohlídce se žalobcem. (3) Nájemní smlouva byla účelově doložena dodatečně. Žalobce k ní nepředložil žádný jiný důkaz o tom, že by pan D. předával nájemné. Z jednání žalobce při místním šetření je zřejmé, že se snažil vytvořit „legendu“ o smlouvě a nájemci, bez bližších informací o osobě nájemce s cílem získat čas, ve kterém by vytvořil či obstaral prostředek, kterým by mohl celou věc s řezaným tabákem dostatečně ošetřit. Protokol o výslechu svědka pana D. z trestního řízení přitom vyvrací tvrzení, že uzavřel se žalobcem nájemní smlouvu. Vysvětlení pana M. je účelové ve prospěch žalobce. Nevěrohodnost smlouvy potvrzuje i výpověď žalobce o výslechu obviněného T. D. v trestním řízení. Na výzvu žalobce ve stanovené lhůtě nereagoval.
42. Dne 26. 3. 2018 vydal správce daně 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 si žalobce 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. Správce daně 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. Správce daně

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, považoval správce daně taktéž za účelovou, neboť je pan M. 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 správce daně 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. Správce daně 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. Správce daně 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, a kterému tak 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.

43. 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 správce daně 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 Tomáše Dvořáka. Žalobce k tomu doplnil, že protokol o výslechu obviněného je v daňovém řízení nepoužitelný, jelikož obviněný nemusí uvádět pravdu, a odkázal na 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 správce daně 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.

44. Žalovaný odvolání zamítl a platební výměr potvrdil. Zdejší soud toto první rozhodnutí žalovaného dne 29. 4. 2021 zrušil.

Průběh řízení po zrušujícím rozsudku

45. Dne 17. 5. 2021 žalobce navrhl provedení výsledku svědka, jeho bratra M. P., který může potvrdit autenticitu nájemní smlouvy, kterou celní správa zpochybňuje.
46. Dne 17. 6. 2021 žalovaný požádal mezinárodním dožádáním o vyslechnutí svědka I. D. pobývajícího v Maďarsku. Žádost o mezinárodní spolupráci byla zaslána dne 24. 6. 2021.
47. Dne 2. 7. 2021 požádal žalovaný o nahlédnutí do trestního spisu vedeného u Městského státního zastupitelství v Praze (dále jen „MSZ“). Dne 27. 7. 2021 žalovaný požádal MSZ o podklady z trestního spisu. Dne 13. 9. 2021 MSZ poskytlo požadované podklady - protokol o výsledku obviněného M. P. ze dne 7. 2. 2017, pokračování protokolu o výsledku (obviněného) žalobce ze dne 2. 2. 2017, odpověď na žádost o právní pomoc ze dne 23. 11. 2017 obsahující přeložený protokol o výsledku svědka I. D. ze dne 6. 11. 2017 (přítomen výsledku byl mj. obhájce žalobce; svědek vypověděl, že o ničem neví a nikoho nezná a že na Slovensku byl pouze jednou a podepsal u daňových orgánů nějaký dokument ohledně založení společnosti) a protokol o provedení domovní prohlídky ze dne 7. 11. 2014.
48. Dle interního sdělení žalovaného ze dne 3. 12. 2021 byla urgována žádost o mezinárodní spolupráci dne 1. 12. 2021. Dne 16. 12. 2021 maďarské celní orgány sdělili žalovanému, že nelze provést opakovaný výslech svědka I. D., neboť dne X zemřel.
49. Dne 3. 3. 2022 správce daně vyslechl svědka M. P., který vypověděl, že jméno I. D. zná jen z nájemní smlouvy, nikdy ho neviděl. G. M. zná jako kamaráda přes bratra, neřešil s ním žádné obchodní věci. T. D. zná jako známého. Smlouvu podepsal asi v kanceláři, neví kde, asi v Kutné Hoře nebo Zbraslavicích. Všechno zařizoval bratr. Neví, jak sklad provozoval. Přístup a klíče měl jen D..
50. Dne 4. 4. 2022 správce daně vyslechl svědka T. D., který vypověděl, že obchodoval se žalobcem (kupoval od něj tabákové listy a scrap) i s G. M. (dovážel mu ze Slovenska tabákový list). Ke skladům v Lánech uvedl, že se tam něco skladovalo, ale je to hrozně dávno. Byl tam uskladněný tabák a celníci to tam vybrali. Okolnosti si nepamatuje. Ke své výpovědi před policejním orgánem svědek uvedl, že si detaily nevybavuje, je to hodně dávno. V té době to byla čerstvá věc.
51. Dne 18. 5. 2022 žalovaný vyzval žalobce k uplatnění procesních práv podle § 115 odst. 2 daňového řádu (ve spojení s opravou výzvy ze dne 26. 5. 2022). Ve výzvě žalovaný popsal dosavadní průběh řízení, shrnul doplněné podklady po zrušujícím rozsudku (výslech svědků G. M., T. D., M. P.). Informoval žalobce o nemožnosti provedení výsledku svědka I. D.. Proto žalovaný doplnil z trestního spisu protokol o výsledku svědka D. ze dne 6. 11. 2017, kterého se zúčastnil i zástupce žalobce. Žalovaný rovněž vycházel z protokolu o výsledku svědka D. ze dne 14. 5. 2015. Žalovaný uvedl svůj předběžný právní názor a jak hodnotí jednotlivé důkazy. Žalobce v návaznosti na to požádal o nahlížení do spisu. Poté si však postup rozmyslel a o nahlížení do spisu v prodloužené lhůtě nakonec nežádal (viz úřední záznam ze dne 25. 5. 2022).

52. Dne 17. 6. 2022 se žalobce k výzvě vyjádřil. Žalobce nesouhlasil s tím, jak žalovaný hodnotil doplněné svědecké výpovědi. Svědek D. vypovídal v rozporu s nájemní smlouvou. Rovněž vypovídal nepravdivě ohledně jeho podnikání v zahraničí. Ze slovenského obchodního rejstříku totiž vyplývá, že byl členem několika obchodních společností. Žalobce rovněž přiložil příjmový pokladní doklad ze dne 29. 12. 2013 prokazující předání nájemného a čestné prohlášení svědka D. s notářsky ověřeným podpisem ze dne 19. 2. 2015, ze kterého má vyplývat, že pan D. nájemní smlouvu uzavřel. Žalobce tyto podklady předložil až s tímto vyjádřením, protože s nimi chtěl svědka osobně konfrontovat, k čemuž nyní již evidentně nebude příležitost. Výsledky svědků M. P. a G. M. potvrzují tvrzení žalobce. Žalobce navrhl provedení důkazu protokoly o výsledku G. M. ze dne 31. 8. 2015 a 2. 9. 2015 z doby ještě před zahájením trestního stíhání. Dále se žalobce vyjádřil se k tomu, že krabice s označením společnosti Tapro Trading zůstala v prostoru z předchozího období. Žalobce navrhl připojení spisu daňového skladu společnost Tapro Trading za účelem prokázání, že sklad byl několikrát kontrolován a nikdy nebylo zjištěno žádné pochybení. Dále uvedl, že nájemní smlouva byla předložena téhož dne jako byla provedena domovní prohlídka. Smlouva tedy nebyla předložena v nepřiměřené době. V té souvislosti žalobce navrhl provedení výsledku advokáta Mgr. M. Ch. za účelem prokázání okolností předložení smlouvy.
53. Dne 12. 8. 2022 žalovaný opět vyzval žalobce k uplatnění procesních práv podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Dle žalovaného je nadbytečné připojovat daňový spis společnosti Tapro Trading, neboť způsob podnikání této společnosti je pro posouzení věci irrelevantní. Žalobce nijak neprokázal tvrzení, jak se dostala krabice s označením jeho společnosti Tapro Trading do údajně pronajatého skladu. Není nutné provádět výslech advokáta Mgr. M. Ch., neboť okolnosti předložení nájemní smlouvy jsou nepodstatné. Předložené výpisy ze slovenského obchodního rejstříku nejsou v rozporu s tvrzeními svědka D.. Naopak při výslechu dne 14. 5. 2015 svědek uvedl, že poskytl za úplatu své osobní údaje blíže neurčeným osobám, které na jeho jméno kupovaly firmy a pronajímaly si nemovitosti. Příjmový doklad neodpovídá nájemní smlouvě, podle které mělo být nájemné splatné měsíčně, zároveň ani neprokazuje, že transakce byla skutečně provedena, neboť je na něm pouze podpis žalobce. Dále žalovaný uvedl, že není zřejmé, proč žalobce předložil čestné prohlášení svědka D. až po jeho smrti, kdy se již nemůže vyjádřit ke svému podpisu. Žalobce mohl svědka D. konfrontovat s tímto dokumentem při jeho výslechu dne 6. 11. 2017, kterého se zúčastnil i zástupce žalobce a který mu kladl doplňující otázky (mj. i zda na Slovensku nepodepsal nějaký dokument, což svědek popřel). Provedení svědeckých výpovědí pana M. před zahájením trestního stíhání by bylo nadbytečné, neboť vypovídá stále stejně. Žalovaný rovněž bude vycházet z výpovědi svědka T. D. z trestního řízení, neboť jeho nynější svědecká výpověď je nepoužitelná (nepamatování si skutečností se fakticky rovná odmítnutí výpovědi) a zároveň původní výpověď nepopřel. Status svědka D. jako spolupracujícího obviněného v trestním řízení zvyšuje pravděpodobnost, že je jeho výpověď pravdivá. Daňová povinnost by žalobci vznikla i pokud by žalobce prokázal, že stodolu pronajal panu Dememu, neboť žalobce je solidárně odpovědný k úhradě spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) poslední věty za středníkem zákona o spotřebních daních.
54. Ve správním spisu je založena rovněž obžaloba státní zástupkyně MSZ (mj.) na žalobce ze dne 28. 7. 2021.
55. Žalobce reagoval na výzvu žalovaného dne 20. 8. 2022 a zopakoval návrh na provedení výsledku advokáta Mgr. Ch.. Dále žalobce navrhl provedení výsledku slovenské notářky

JUDr. M. V., která sepisovala čestné prohlášení pana D. a podle žalobce by mohla potvrdit okolnosti jeho vzniku.

56. Dne 25. 8. 2022 žalovaný požádal MSZ o poskytnutí podkladů z trestního spisu. MSZ poskytlo originál a překlad protokolu o výsledku svědka I. D. ze dne 6. 11. 2017, odborné vyjádření ke zkoumání ručního písma ze dne 23. 10. 2015 a dva protokoly o záznamu telekomunikačního provozu ze dne 7. 7. 2017. Dne 7. 9. 2022 žalovaný požádal MSZ o přepisy záznamů telekomunikačního provozu. MSZ žádosti vyhovělo a zaslalo přepisy záznamů telekomunikačního provozu z období 9. 10. 2014 až 19. 11. 2014 a ze dne 7. 4. 2015.
57. Dne 22. 9. 2022 žalovaný znovu vyzval žalobce k uplatnění procesních práv podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný informoval žalobce o doplnění podkladů z trestního řízení (obžaloba, maďarský originál protokolu o výsledku svědka D, odborné vyjádření, protokol o záznamu komunikačního provozu a přepisy záznamů komunikačního provozu). Dále žalovaný uvedl, že výslech notářky JUDr. M. V. by nemohl přinést žádná nová zjištění než ta, která plynou ze samotného čestného prohlášení. Žalovaný nepředpokládá, že by svědkyně vypověděla něco jiného než, že osoba, která toto čestné prohlášení podepsala, jí předložila doklad totožnosti „občiansky preukaz č. X“ na jméno I. D.. Žalovaný se i vzhledem k závěrům odborného vyjádření kloní k závěru, že podpis pana D. na prohlášení je pravděpodobně pravý. Žalovaný má za to, že z možnosti, že pan D. takové prohlášení podepsal ještě neplyne, že podepsal i nájemní smlouvu a že na jejím základě skladoval tabák. Z pravosti podpisu čestného prohlášení neplyne automaticky i pravdivost tvrzení v něm uvedených. Dále žalovaný shrnul závěry odborného vyjádření. Uvedl, že podpisy pana D. na obou protokolech a na čestném prohlášení jsou podobné. Podpis na nájemní smlouvě se však vizuálně liší. Dále žalovaný citoval z přepisů odposlechlů, konkrétně rozhovorů ze dne 7. 11. 2014 v 18:30:19 a dne 8. 11. 2014 v 11:49:38. Dle žalovaného tyto odposlechy ukazují na to, že žalobce s tabákem podnikal, čemuž by odpovídal i nález krabice s tabákem označené společností žalobce. Pokud by tabák v prostorech skladoval pan D., byla by reakce odposlouchávaných osob jiná.
58. Dne 30. 9. 2022 se k výzvě vyjádřil žalobce, který trval na výsledku advokáta Mgr. Ch. a notářky JUDr. V.. Dle žalobce je použití odposlechlů pořízených policejním orgánem nepřípustné v jakémkoli jiném řízení (k tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012-62). Uvedl, že tyto odposlechy nadto nijak neprokazují, že by žalobce byl v postavení plátce spotřební daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřební dani. Žalobce se dále vyjádřil i k odbornému vyjádření. Znalec nepotvrdil, že by podpis na nájemní smlouvě nebyl podpisem pana D.. Takové zdání se žalovaný pouze snaží nastítnit vlastními úvahami.
59. Dne 18. 11. 2022 vydal žalovaný **napadené rozhodnutí**. V odůvodnění shrnul dosavadní průběh řízení. Žalovaný se zabýval znovu námitkami žalobce týkajícími se výzvy k podání daňového přiznání a prekluze. Dle žalovaného byla výzva k podání daňového přiznání žalobci řádně doručena, nebyla nezákonná ani účelová. Není ani pravdou, že by žalobce podal daňové přiznání na daň v nulové výši již dvakrát ústně do protokolu v roce 2014. Není ani pravdou, že by daňové řízení proběhlo bez aktivní účasti žalobce. Správce daně při vyhledávací činnosti musel objasnit, zda daňový subjekt skutečně měl povinnost podat řádné daňové tvrzení. Správce daně nemůže vyzvat k podání někoho, kdo povinnost ze zákona nemá. Proto musel správce daně nejprve shromáždit dostatečné množství důkazů, aby mohl řízení zahájit vydáním výzvy. Daňový subjekt má poté prostor vyjádřit se k důkazním prostředkům vyhledaným bez jeho vědomí a může předložit či navrhnout další důkazy. Odkaz žalobce na rozsudek NSS ze dne 9. 6. 2011, č. j. 7 Afs 39/2011-72, není přílehlavý,

neboť se týká jednání správce daně při dokazování a jeho reakce na důkazní návrhy daňového subjektu. V tomto případě se žalobce z dokazování sám vyloučil tím, že nereagoval na výzvu k podání daňového přiznání.

60. Žalovaný shrnul obsah svědeckých výpovědí, které doplnil po zrušujícím rozsudku (výslech G. M., T. D., M. P.). I. D. se nepodařilo vyslechnout, neboť dne X zemřel. Proto žalovaný vycházel z listin obsahujících záznamy jeho výslechů v trestním řízení. Vedle výslechu ze dne 14. 5. 2015 vycházel žalovaný i z výslechu ze dne 6. 11. 2017, kterého se zúčastnil i současný zástupce žalobce. Pan D. ve výpovědi ze dne 4. 4. 2022 nepopírá svou původní výpověď učiněnou v trestním řízení. Jeho výpověď v daňovém řízení je nepoužitelná, neboť si nic nepamatuje (což se fakticky rovná odmítnutí výpovědi). Proto je podle žalovaného možné v souladu s názorem zdejšího soudu ve zrušujícím rozsudku vycházet z jeho výpovědí učiněných v trestním řízení, které byl přítomen i tehdejší zástupce žalobce, který svědkovi i kladl otázky. Výpověď pana D. přitom odpovídá zjištěnému skutkovému stavu tak, jak byl zjištěn na základě jiných důkazů. Status pana D. jako spolupracujícího obviněného v trestním řízení přitom zvyšuje pravděpodobnost, že je jeho výpověď pravdivá.
61. Při hodnocení svědeckých výpovědí M. P. a G. M., které svědčí skutkové verzi žalobce, žalovaný přihlédl k tomu, že M. P. je bratrem žalobce a jednou ze stran nájemní smlouvy, G. M. je jejich kamarádem. Jejich výpověď proto mohla být těmito vztahy ovlivněna.
62. Žalovaný odkázal na protokol z domovní prohlídky, včetně fotodokumentace, na které je zachycena krabice s tabákem (většina krabic měla odstraněné etikety s údaji o kupujícím) označená jako II/2, na které je uvedeno „CLIENT – TAPRO TRADING S. R. O.“, tedy žalobcova společnost. Tyto skutečnosti nasvědčují tomu, že skutkový stav odpovídá tvrzením pan D., která uvedl při výsleších. Vysvětlení žalobce, jak se dostal nezdaněný tabák do krabice s označením jeho společnosti, není nijak důkazně podloženo, např. předávacím protokolem. Žalobce věrohodně nevysvětlil, proč by v pronajímaných prostorách ponechával krabici s označením své společnosti, ani jaký důvod by měl pan D vybalit skladovaný tabák z originálního balení a přesunout ho do žalobcovy krabice. Žalovaný proto považoval toto tvrzení za neprokázané a nevěrohodné. Důkaz daňovým spisem společnosti Tapro trading s. r. o. považoval žalovaný za nadbytečný. Pro posouzení věci je irelevantní, jak probíhalo podnikání této společnosti. Skutečnost, že žalobce byl jednatelem a společníkem této společnosti nemá přímou souvislost s nálezem tabákových výrobků.
63. K příjmovému pokladnímu dokladu žalovaný uvedl, že částka 18 000 Kč neodpovídá výši nájemného v nájemní smlouvě (sjednáno ve výši 1 500 Kč měsíčně). Žalobce ani nevysvětlil, proč by nájemné bylo hrazeno v rozporu s nájemní smlouvou. Doklad obsahuje přitom pouze podpis žalobce, neprokazuje, že k finanční transakci skutečně došlo. Předložené výpisy ze slovenského obchodního rejstříku nejsou v rozporu s tvrzeními pana D., které uvedl při výsleších. Při výslechu dne 14. 5. 2015 uvedl, že poskytl za úplatu své osobní údaje blíže neurčeným osobám, které na jeho jméno kupovaly firmy a pronajímaly si nemovitosti, on sám však fakticky nepodnikal.
64. K čestnému prohlášení pana D. ze dne 19. 2. 2015 žalovaný uvedl, že mu není jasné, proč jej žalobce předložil až po téměř 8 letech od domovní prohlídky v okamžiku, kdy se již pan D. nemůže ke svému podpisu vyjádřit. Žalobce mohl pana D. konfrontovat s touto listinou při výslechu dne 6. 11. 2017, neboť se ho účastnil i žalobcův zástupce. Zástupce žalobce přitom pokládal panu D. i doplňující otázky vztahující se k jeho přítomnosti na Slovensku. Pan D. uvedl, že byl na Slovensku pouze jednou při výslechu na daňovém úřadě v obci X. Zástupce

žalobce se svědka opakovaně ptal, jestli na Slovensku nebyl někdy jindy v jiné instituci a zdali tam nepodepsal nějaký dokument, což pan D. popřel. Pokud by žalobce v tento okamžik pana D. s čestným prohlášením konfrontoval, mohl se vyjádřit k jeho pravosti, případně uvést jiné související skutečnosti. Žalovaný uvedl, že „[j]e otázkou proč tak právní zástupce odvolatele neučil, ačkoliv podle pokládaných dotazů měl zřejmě čestné prohlášení k dispozici. Co vede odvolatele k tomu, aby předložil tento dokument až poté, kdy mu bylo oficiálně potvrzeno úmrtí pana D., nemůže odvolací orgán spekulovat. [...] Pokud pan D. byl využíván blíže neurčenými lidmi pro jejich nelegální podnikání, jak tvrdil při výsleších, tak by zcela jistě tito lidé dokázali vytvořit i předmětné čestné prohlášení.“ K těmto nesrovnalostem žalovaný přihlédl při hodnocení věrohodnosti čestného prohlášení. Výpověď notářky JUDr. V. by nemohla přinést žádná nová zjištění než ta, která plynou z předloženého čestného prohlášení. „Odvolací orgán nepředpokládá, že by tato svědkyně vypověděla něco jiného než, že osoba, která toto čestné prohlášení podepsala, jí předložila doklad totožnosti „Občiansky preukaz č. X“ na jméno I. D.. Odvolací orgán se i vzhledem k závěrům odborného vyjádření (viz. dále) kloní k závěru, že podpis pana D. na tomto prohlášení je pravděpodobně pravý. Odvolací orgán má za to, že z možnosti, že pan D. takové prohlášení podepsal, ještě neplyne, že podepsal i nájemní smlouvu, a na jejím základě v předmětných prostorách skladoval zajištěný tabák. Z pravosti čestného prohlášení neplyne automaticky i pravdivost tvrzení v něm uvedených.“

65. Žalovaný dále uvedl, že podpisy na nájemní smlouvě a na protokolu ze dne 14. 5. 2015 se liší. Odborné vyjádření srovnává podpis pana D. na protokolu ze dne 14. 5. 2015 a na nájemní smlouvě a dospívá k závěru, že jsou podpisy sice odlišné, ale nelze vyhodnotit, zdali je napsala ta samá osoba. Žalovaný porovnal ještě podpisy na nájemní smlouvě s protokolem ze dne 6. 11. 2017 a s podpisem na čestném prohlášení ze dne 19. 2. 2015. Z porovnání je zřejmé, že podpisy na protokolu a na čestném prohlášení jsou si navzájem velmi podobné. Podpis na nájemní smlouvě se od všech ostatních vizuálně liší. Žalovaný má proto za to, že to rovněž zpochybňuje autenticitu nájemní smlouvy. Odborné vyjádření sice samo o sobě nevyvrací tvrzení žalobce o pravosti podpisu pana Demeho na nájemní smlouvě, ale s určitou pravděpodobností to zpochybňuje. To je souladné s dalšími provedenými důkazy.
66. Dále žalovaný odkázal na přepisy odposlechů za období 19. 10. 2014 do 19. 11. 2014. Dle žalovaného odposlechy přímo neprokazují, že žalobce skladoval tabákové výrobky, zpochybňují však žalobcovo tvrzení, že tabákové výrobky skladoval pan D.. Odposlechy podle žalovaného ukazují na to, že s předmětným tabákem podnikal žalobce (ať už se zajištěnými tabákovými výrobky nebo jinými). K použitelnosti odposlechů z trestního řízení žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57, č. 1936/2009 Sb. NSS, ze dne 8. 3. 2022, č. j. 10 Afs 161/2020-61, ze dne 23. 3. 2022, š. j. 7 Afs 114/2020-29, ze dne 12. 8. 2022, č. j. 6 Afs 20/2022-87, rozsudek Městského soudu ze dne 28. 3. 2019, č. j. 6 Af 69/2016-120. Závěry z rozsudku NSS ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012-62, na který žalobce odkázal, nelze podle žalovaného automaticky aplikovat. Nejedná se totiž o jinou věc ve smyslu § 88 odst. 1 trestního řízení, neboť odposlechy byly povoleny k odhalení žalobcova jednání, v jehož důsledku mu je vyměřována daň.
67. Další navržené důkazy považoval žalovaný za nadbytečné. Výslech advokáta Mgr. M. Ch. by byl nadbytečný, neboť okolnosti předložení nájemní smlouvy nejsou podstatné z hlediska vzniku daňové povinnosti k zajištěným tabákovým výrobkům. Výslech by nemohl objasnit žádné okolnosti podepsání nájemní smlouvy ani existenci nájemního vztahu. I kdyby svědek mohl dosvědčit, že měl v držení smlouvu ke dni konání domovní

prohlídky, není zde žádná souvislost s pravostí podpisu pana D. ani údajnou existencí nájemního vztahu. Provedení důkazu svědeckou výpovědí pana M. před zahájením trestního stíhání je nadbytečné, neboť v řízení vypovídá stále stejně.

68. Žalovaný má za to, že bylo prokázáno, že byl žalobce skladovatelem vybraných výrobků a vznikla mu daňová povinnost ke spotřební dani. Tato povinnost by mu nicméně vznikla i tehdy, pokud by se mu podařilo prokázat, že stodolu pronajal panu D.. Pokud by skladovatelem vybraných výrobků byla jiná osoba, není tím žalobce zbaven solidární odpovědnosti k úhradě spotřební daně v plné výši podle § 4 odst. 1 písm. f) poslední věty za středníkem zákona o spotřebních daních. Společně a nerozdílně za daň odpovídá také osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela. Pokud by tabákové výrobky skutečně skladoval pan D., žalobce mu toto skladování umožnil.

Posouzení žaloby soudem

Prekluze a výzva k podání řádného daňového přiznání

69. Žalobce již v předchozím řízení vedeném zdejším soudem pod sp. zn. 54 Af 5/2019 namítal, že oprávnění správce daně vyměřit spotřební daň prekludovalo. Tvrdil, že daňové přiznání podal již ústně do protokolu. Správce daně tedy vyzval žalobce k podání daňového přiznání účelově s cílem prodloužit lhůtu pro stanovení daně.
70. Zdejší soud se těmito námitkami ve zrušujícím rozsudku velmi podrobně zabýval a dospěl k závěru, že nejsou důvodné. Proti zrušujícímu rozsudku nebyla podána kasační stížnost.
71. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. je právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, v dalším řízení správní orgán vázán. Nutnost respektovat závazný právní názor vyslovený správním soudem ve zrušujícím rozsudku plyne z ústavních zásad, explicitní zákonné díkce i konstantní judikatury správních soudů. Nerespektování závazného právního názoru má bez dalšího za následek zrušení nového rozhodnutí pro nezákonnost (viz např. rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2003, č. j. 1 A 629/2002-25, č. 73/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 8. 3. 2008, č. j. 10 As 305/2017-57). Pro správní orgány jsou závazné všechny právní názory týkající se projednávané věci, které krajský soud ve zrušujícím rozsudku vyslovil (viz rozsudek NSS ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 80/2008 67, č. 1744/2009 Sb. NSS).
72. Vázanost právním názorem je prolomena pouze výjimečně, a to typicky v případě nových skutkových zjištění nebo změny právní úpravy (viz rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2004, č. j. 2 Ads 16/2003-56, č. 352/2004 Sb. NSS), popř. v důsledku tzv. kvalifikované změny judikatury na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát NSS povinen akceptovat v novém rozhodnutí, tj. zejména posoudí-li rozhodnou otázku jinak Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Soudní dvůr EU či rozšířený senát NSS (k tomu viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 56, č. 1723/2008 Sb. NSS).
73. Vysloveným právním názorem nejsou vázány pouze správní orgány. I zdejší soud je vázán svým předchozím právním názorem vysloveným v téže věci. Jak uvedl rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50, „*judikatura Nejvyššího správního soudu vychází z principu, že právní názor je v konkrétní věci kasačně závazný nejen pro ten orgán, jehož rozhodnutí bylo zrušeno, ale rovněž pro orgán, který zrušující rozhodnutí vydal*“.
74. Žalobce tyto námitky v nyní projednávané žalobě zopakoval. Soud z porovnání obou žalob zjistil, že se text nyní projednávané žaloby v této části v podstatě neliší od dřívější žaloby. Žalobce svou argumentaci pouze dílčím způsobem doplnil a uvedl, že výzva byla nadbytečná

a nehospodárná. Žalobce má za to, že ho měl správce daně případně upozornit, že jeho ústní podání trpí vadou a vyzvat jej k odstranění.

75. Zdejší soud ve zrušujícím rozsudku dospěl k závěru, že žalobce nepodal daňové přiznání ústně do protokolu při domovní prohlídce dne 7. 11. 2014 ani při podání vysvětlení dne 2. 12. 2014 (k odůvodnění srov. body 42 až 50 zrušujícího rozsudku). Výzva k podání daňového přiznání nebyla nezákonná ani účelová, neměla za cíl pouze prodloužit lhůtu ke stanovení daně. Doručením výzvy k podání daňového přiznání do datové schránky zmocněnce žalobce (18. 10. 2017) tedy byla přerušena lhůta pro stanovení daně a od následujícího dne začala plynout nová tříletá lhůta k jejímu stanovení podle § 148 odst. 3 daňového řádu (k odůvodnění srov. body 51 až 72 zrušujícího rozsudku).
76. Žalovaný, vázán zrušujícím rozsudkem, v napadeném rozhodnutí tento závěr správně zopakoval a detailně jej odůvodnil. Vzhledem k tomu, že nebyly splněny podmínky pro prolomení vázanosti právního názoru zdejšího soudu ve zrušujícím rozsudku, neboť nenastaly žádné nové okolnosti ani změna judikatury, nemůže soud tuto námitku nyní posoudit jinak.
77. K doplňující argumentaci žalobce soud uvádí, že výzva k podání daňového přiznání nebyla nadbytečná ani nehospodárná. Správce daně naopak vyčkal na shromáždění dostatečného množství podkladů, aby mohl vyzvat daňový subjekt, který je dle správce daně plátcem spotřební daně (k dodržení hierarchického postupu šetření daňové povinnosti s ohledem na zachování práv daňového subjektu viz dále). Pokud žalobce vůbec daňové přiznání ústně do protokolu neučinil, nebylo namístě ho ani vyzvat k jeho opravě.
78. Žalobce dále v souvislosti s prekluzivní lhůtou namítl, že správce daně před vydáním výzvy k podání daňového přiznání neprováděl vyhledávací činnost, ale materiálně se jednalo o daňovou kontrolu. Pokud probíhalo dokazování, je toto období daňovou kontrolou. Výzva k podání daňového přiznání tedy nemohla mít účinky podle § 148 odst. 3 daňového řádu.
79. Obdobnou námitkou se zabýval zdejší soud ve zrušujícím rozsudku, byť žalobce nyní tuto argumentaci vztahuje k běhu prekluzivní lhůty. K rozsahu vyšetřovací činnosti se však zdejší soud již vyjádřil a dospěl k závěru, že postup celních orgánů nebyl nezákonný. Celní úřad sice 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. Soud uvedl, že 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 jejichž 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. Dále dospěl k závěru, že celní úřad poskytl žalobci dostatečný čas 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 žalobce mohl své důkazní návrhy předestřít v odvolání, jak ostatně učil.
80. Soud je tímto závazným právním názorem vázán. Vyjádří se však k tomu, jaký vliv měla vyhledávací činnost na běh prekluzivní lhůty. Ovšem nejdříve považuje soud za důležité

vyjádřit se obecně k tomu, za jakých okolností se vydává výzva k podání daňového priznání a kdy je naopak namíste zahájit daňovou kontrolu.

81. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu platí, že k doměření daně z moci úřední může dojít pouze a) na základě výsledku daňové kontroly, nebo b) v případě, kdy daňový subjekt nevyhoví výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení.
82. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu platí, že pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
83. Podle § 145 odst. 4 daňového řádu platí, že nevyhoví-li daňový subjekt výzvě k podání daňového tvrzení a neučiní-li ve lhůtě uvedené ve výzvě podání, kterým se zahajuje vyměřovací nebo doměřovací řízení, je vyměřovací nebo doměřovací řízení zahájeno uplynutím této lhůty.
84. Výkladem výzvy k podání daňového tvrzení se zabýval rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, ve kterém uvedl: „je zjevné, že zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompaktnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. [...] Výše uvedenou hierarchii definovanou zákonodárcem a odpovídající i ústavním kautelám nabádajícím k šetření autonomie jedince a ke zdrženlivosti při uplatňování razantních vrchnostenských oprávnění veřejné moci je při výkladu daňového řádu třeba respektovat. Pokud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatek při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení. Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřípustně zakrývajícíchmi skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně. Teprve v případě, že správcem daně učiněná výzva k podání dodatečného daňového tvrzení bude oslyšena, je na místě, aby správce daně uvážil, zda bude postupovat podle § 145 odst. 2 věty druhé daňového řádu a stanoví daň kvalifikovaným odhadem podle pomůcek, anebo zahájí daňovou kontrolu a podle jejích výsledků stanoví daň (dokazováním, anebo opět podle pomůcek). Úvahy o dalším postupu by přitom neměly být založeny na svévoli a měly by vycházet z toho, jaké informace má správce daně o daňovém subjektu k dispozici. Pokud jsou skutečnosti či důkazy získané správcem daně mimo daňovou kontrolu takového druhu, že naznačují izolované pochybení v tvrzení daně daňovým subjektem, které se omezuje jen na tyto skutečnosti resp. důkazy, je na místě stanovení daně podle pomůcek; jimi mohou být samozřejmě i dotyčné skutečnosti či důkazy. Pokud však informace dostupné správci daně naznačují

nedostatky obecného rázu ve stanovení daňové povinnosti daňového subjektu, je vhodné provést u něho daňovou kontrolu. V tomto ohledu správci daně přísluší široké uvážení, limitované nicméně základní zásadou správy daní již vícekrát zde zmíněnou, a sice stanovit daň správně. Ustanovení § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu se přirozeně neuplatní tehdy, zabahuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztahených ke kontrolovanému daňovému subjektu.“ (zvýraznění doplnil soud).

85. K tomu, kdy vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání a kdy zahájit daňovou kontrolu se NSS vyjádřil v rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS, ve kterém konstatoval, že „výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří.“ Tento závěr NSS opětovně potvrdil v rozsudcích ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, a ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76, č. 3888/2019 Sb. NSS. V rozsudku č. j. 9 Afs 46/2016-33 NSS také dodal, že „volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit.“
86. 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. Podle odst. 2 tohoto ustanovení provádí vyhledávací činnost správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem. Cílem vyhledávací činnosti je mimo jiné opatření důkazních prostředků. Z § 78 odst. 3 vyplývá, jaké postupy správce daně mohou být vyhledávací činností. Jedná se o a) ověřování úplnosti evidence či registrace daňových subjektů, b) zjišťování údajů týkajících se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, c) shromažďování a zpracovávání informací a využívání informačních systémů, d) opatřování nezbytných vysvětlení a e) provádění místního šetření. K provádění postupů podle a) a d) není nutná spolupráce daňového subjektu – tyto podklady si může správce daně obstarat sám.
87. K možnosti vést dokazování mimo daňovou kontrolu se NSS již opakovaně vyjádřil tak, že za současného zachování patřičné úrovně procesních práv daňového subjektu je přípustné (srov. rozsudky ze dne 9. 5. 2019 č. j. 6 Afs 323/2018-38, a ze dne 20. 6. 2019 č. j. 9 Afs 394/2018-33, ze dne 16. 5. 2024, č. j. 6 Afs 209/2023-38). I když správce daně pochybí a neprovede daňovou kontrolu, jak by v souladu se zákonem měl, nemusí mít tato vada vliv na zákonnost rozhodnutí, jsou-li daňovému subjektu zaručena stejná procesní práva spojená s prováděním daňové kontroly (rozsudky NSS ze dne 2. 8. 2018, č. j. 6 Afs 349/2017-31, a ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 Afs 63/2019-31).
88. Z rozsudku NSS ze dne 20. 06. 2019, č. j. 9 Afs 394/2018-33, NSS připomenul, že jakkoliv může být správce daně přesvědčen o tom, že má dostatek podkladů pro stanovení daně dokazováním, dokazování při správě daní podléhá určitým pravidlům a nemůže proběhnout zcela bez účasti či dokonce bez vědomí daňového subjektu. Je-li totiž stanovení daně dokazováním mimo daňovou kontrolu vedeno úmyslem šetřit práva daňového subjektu zvolením méně „invazivního“ postupu, nesmí to znamenat, že tímto postupem zároveň dojde ke snížení ochrany jeho procesních práv.

89. Dokazování při stanovení daně mimo daňovou kontrolu bude vždy podléhat základním zásadám a obecným ustanovením o dokazování v daňovém řízení, tedy zejména § 8 a § 92 a násl. daňového řádu. Daňový řád však zároveň neobsahuje konkrétní úpravu postupu před vydáním rozhodnutí o stanovení daně dokazováním mimo daňovou kontrolu. V takovém případě je nutné hledat vodítko v ustanoveních vztahujících se k ukončení jiných postupů, zejména k ukončení daňové kontroly (§ 88 odst. 2 daňového řádu), dokazování v rámci odvolacího řízení (§ 115 odst. 2 daňového řádu) či postupu k odstranění pochybností (§ 89 odst. 2 a § 90 odst. 2 daňového řádu). Všechny výše zmíněné postupy mají společného jmenovatele v tom, že daňovému subjektu je nejen umožněno navrhnout důkazy, neboť břemeno důkazní leží podle § 92 odst. 3 daňového řádu zčásti na něm, ale zejména seznámit se, a to ještě před vydáním rozhodnutí, se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, k výsledkům dokazování se vyjádřit, a případně také navrhnout provedení dalších důkazů. Ačkoliv je tedy správce daně při stanovení daně dokazováním mimo daňovou kontrolu oprostěn od nutnosti vyhotovit zprávu o daňové kontrole a seznámit s ní daňový subjekt, je nutné trvat na tom, aby daňovému subjektu umožnil přinejmenším zúčastnit se dokazování a vyjádřit se k jeho výsledkům ještě před vydáním rozhodnutí ve věci samé (viz také nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, a ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01).
90. Za skrytou daňovou kontrolu je nutno považovat takový postup správce daně, který má formálně povahu vyhledávací činnosti podle § 78 a násl. daňového řádu, nicméně materiálně vykazuje znaky daňové kontroly. Zatímco účelem vyhledávací činnosti je „mapování terénu“ a zejména obstarávání podkladů pro zahájení daňové kontroly, daňová kontrola se vyznačuje zejména širším rozsahem zjišťovaných skutečností a vysokou úrovní kooperace mezi správcem daně a daňovým subjektem. Povinnost spolupracovat má daňový subjekt i v rámci místního šetření (§ 82 daňového řádu), a je to proto právě místní šetření, které správci daně v nežádoucích případech slouží jako prostředek pro zastření daňové kontroly. Vyhledávací činnost podle § 78 daňového řádu v širším smyslu kooperaci daňového subjektu nutně nevyžaduje (viz odst. 2 tohoto ustanovení). Je tomu tak zejména v případě, kdy nejsou jednotlivé úkony vyhledávací činnosti směřovány vůči daňovému subjektu, nýbrž vůči třetím osobám.
91. Ze správního spisu je zřejmé, že správce daně neprověřoval daňovou povinnost žalobce tím způsobem, že by po něm v rámci vyhledávací činnosti žádal například předložení podstatné části účetnictví, což by bylo typickým příkladem zneužití vyhledávací činnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2017 č. j. 4 Afs 14/2017-36). Žalobce nebyl v průběhu ověřování skutečností a vyhledávání důkazních prostředků správcem daně zatížen žádnými povinnostmi a nebylo požadováno poskytnutí součinnosti. Tím se nyní posuzovaná věc podstatně liší od případu, který posuzoval NSS v rozsudku ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29, na který žalobce odkazuje. V něm správce daně po daňovém subjektu opakovaně prostřednictvím e-mailů požadoval vyjádření a listiny ke konkrétním skutečnostem vyplývajícím z jeho daňového přiznání, požadoval rovněž účetnictví a další účetní doklady. Dále soud konstatuje, že úkony, které správce daně vykonával v průběhu vyhledávací činnosti, její rámec nepřesáhly. Vyhledávací činnost prováděná správcem daně nenaplnuje materiální kritéria daňové kontroly, např. z mezinárodních dožádání je zřejmé, že správce daně ještě ani nevěděl, komu by měla být daň doměřena (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023-52)

92. Ve výzvě ze dne 17. 10. 2017 správce daně zhodnotil informace a listinné důkazní prostředky, které obstaral bez součinnosti žalobce. Správce daně přitom garantoval žalobci práva, která jsou společná pro ukončení všech postupů dle daňového řádu, při nichž dochází k dokazování (viz rozsudek č. j. 9 Afs 394/2018-33, bod 13). Správce daně umožnil žalobci vyjádřit se ke všem podkladům, které shromáždil při vyhledávací činnosti. To, že žalobce možnosti nevyužil, nelze klást k tíži správci daně.
93. Soud proto uzavírá, že správce daně prováděl vyhledávací činnost ve smyslu § 78 daňového řádu, přičemž její výsledky následně shrnul ve výzvě ze dne 17. 10. 2017. Samotnou výzvu nelze považovat za výsledek kontrolního zjištění, neboť postup, který předcházal jejímu vydání, nebyl z materiálního ani formálního hlediska daňovou kontrolou. Nelze ji považovat ani za rozhodnutí, neboť výzvou správce daně žalobci neuložil žádnou povinnost. Z jejího obsahu naopak plyne, že se jedná toliko o shrnutí dosavadních zjištění a získaných podkladů. Kdyby se jednalo o rozhodnutí, žalobci by logicky nemohla být dána možnost navrhnout doplnění důkazů pro budoucí rozhodnutí. Je zjevné, že tímto aktem správce daně daň nedoměřil, naopak dal žalobci možnost doplnit podklady, a iniciovat tak modifikaci vyčíslené daně. Jak již vyplývá z výše uvedeného, vydání výzvy bylo s ohledem na povahu postupu správce daně vhodným krokem, neboť tak správce daně zajistil co nejvyšší míru uplatnění procesních práv žalobce a postupoval přiměřeně. Nelze proto dospět k závěru, že by postup správce daně předcházející vydání výzvy k daňovému přiznání byl skrytou daňovou kontrolou. Výzva k podání daňového přiznání tedy přerušila běh prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu.

Použitelnost odposlechů z trestního řízení

94. Žalobce dále namítl, že prepisy odposlechů získané v trestním řízení nelze použít v daňovém řízení.
95. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu platí, že 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 byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.
96. Podle § 93 odst. 2 daňového řádu platí, 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 řízeních nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.
97. Zákon správci daně přiznává oprávnění využít podklady předané mu jiným orgánem veřejné moci, přičemž v praxi půjde často právě o podklady pocházející z trestního řízení. Z konstantní judikatury NSS vyplývá, že použití písemností z trestního řízení v řízení daňovém je zásadně přípustné. Již v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, soud shledal, že listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou být také podkladem pro rozhodnutí v daňovém řízení, a to za splnění následujících podmínek: „*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 výslechu 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 daňového řádu) 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.“ Uvedené závěry pak přebírá i pozdější judikatura NSS (srov. např. rozsudky ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 33/2009-181, ze dne 30. 11. 2009, č. j. 8 Afs 86/2008-95, ze dne 10. 9. 2013, č. j. 3 Ads 94/2012-31, ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Afs 163/2014-38, ze dne 9. 7. 2015, č. j. 7 As 94/2015-21, či ze dne 23. 2. 2021, č. j. 4 Afs 235/2020-41).

98. V rozsudku ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57, č. 1936/2009 Sb. NSS, NSS zdůraznil, že není možné, aby důkaz mající svůj původ v trestním řízení byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno. I na daňové řízení se totiž vztahuje pravidlo, že správní orgány jsou povinny postupovat ústavně konformním způsobem, což ve zmiňovaném kontextu zejména znamená umožnit daňovému subjektu, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Jak totiž vyplývá z judikatury Ústavního soudu (citovaná judikatura viz bod 24 rozsudku), pro účely dokazování v daňovém řízení je třeba preferovat použití „bezprostředně“ provedených důkazů.
99. NSS v rozsudku ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012-62, na který odkázal žalobce, připustil, že § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a tomu odpovídající úprava § 93 odst. 1 a 2 daňového řádu umožňuje použitelnost důkazního prostředku i tehdy, jednalo-li se o prostředek, který citovaný zákon výslovně nepředpokládal; překážkou nemohl být ani samotný fakt, že šlo o důkazní prostředek provedený v jiném řízení. Pokud ovšem jiný procesní předpis (v jehož režimu byl takový důkazní prostředek opatřen) stanovuje závazné podmínky, za nichž může být opatřen a použit, je potřeba tyto podmínky v daňovém řízení respektovat. To je v případě odposlechů omezeno v § 88 odst. 6 trestního řádu. Jestliže samotný trestní řád významně omezuje použitelnost (řádně opatřených) odposlechů a záznamů telekomunikačního provozu i v rámci trestního řízení, tím spíše není možné takový důkazní prostředek užít v daňovém řízení. K závěrům tohoto rozsudku se přihlásil NSS i v rozsudku ze dne 15. 11. 2018, č. j. 1 Afs 186/2018-45. Rovněž v rozsudku ze dne 28. 5. 2021, č. j. 2 Afs 375/2019-46 byly odposlechy z trestního řízení v daňovém řízení a priori vyloučeny. Žalovaným citované rozsudky NSS (rozsudky ze dne 8. 3. 2022, č. j. 10 Afs 161/2020-61, ze dne 12. 8. 2022, č. j. 6 Afs 20/2022-87) v jednotlivých případech sice akceptovaly užití odposlechů v daňovém řízení, nijak však nereflektovaly omezení, které pro užití odposlechů vyplývá přímo z § 88 odst. 6 trestního řádu. V rozsudcích ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57, a ze dne 23. 3. 2022, č. j. 7 Afs 114/2020-29, se pak NSS použitelností odposlechů přímo nezabýval. V rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 6 Af 69/2016-120, Městský soud v Praze dospěl k závěru, že je přípustné vycházet z usnesení státního zástupce o zahájení trestního stíhání (tedy nejednalo se o samotné odposlechy), které se mj. opírá o odposlechy, které splňují podmínky podle § 88 odst. 6 trestního řádu, a proto je lze použít i v jiném – daňovém řízení jako pomůcku. NSS však tento rozsudek Městského soudu v Praze zrušil, byť z jiného důvodu (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2019, č. j. 1 Afs 168/2019-48). Naopak v nedávném rozsudku ze dne 11. 1. 2024, č. j. 10 Af 38/2020-292, se i Městský soud v Praze k závěrům rozsudku NSS č. j. 2 Afs 45/2012-62 o nepřipustnosti odposlechů v daňovém řízení připojil. Soud má tedy za to, že dle ustálené judikatury obecně odposlechy jako důkaz v daňovém řízení (s výjimkou souhlasu odposlouchávaných osob s odposlechem) použitelné nejsou.

100. Z výše uvedeného tak vyplývá závěr, že žalovaný nesprávně zařadil do podkladů k vydání rozhodnutí přepisy odposlechnů, které jsou v daňovém řízení obecně nepoužitelné.
101. Soud tak musel posoudit, zda tato vada řízení zakládá nezákonnost napadeného rozhodnutí.
102. Ze správního spisu (a z napadeného rozhodnutí) vyplývá, že přepisy odposlechnů byly do spisu zařazeny až v rámci odvolacího řízení; správce daně z nich při vydání platebního výměru nevycházel a závěry o důvodnosti vydání platebního výměru odůvodnil na základě skutečností zjištěných z jiných důkazů. Zároveň i žalovaný v napadeném rozhodnutí v souvislosti s přepisy odposlechnů uváděl, že přímo neprokazují, že žalobce skladoval tabákové výrobky. Žalovaný z nich činil toliko závěr, že zpochybňují žalobcovo tvrzení, že tabákové výrobky skladoval v jeho prostorách pan D.. I bez přepisů odposlechnů jsou správné, odůvodněné a jinými důkazy podložené závěry správce daně (které žalovaný potvrdil), že je žalobce plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, protože je tou fyzickou osobou, která skladovala ke dni 7. 11. 2014 vybraný výrobek – řezaný tabák v množství 3 533,80 kg v dotčených stodolách, které vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit za zdaňovací období listopad roku 2014 podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních u vybraného výrobku uvedeného v § 101 odst. 3 písm. c) bod 3 zákona o spotřebních daních, neboť nebylo prokázáno řádné zdanění ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních a v žádném případě se nejedná o množství vybraných výrobků pro osobní potřebu, jehož množství je stanoveno v §4 odst. 5 písm. j) zákona o spotřebních daních.
103. Žalobce pak sice v odvolání proti platebnímu výměru uvedené závěry zpochybňoval, avšak neúspěšně. Nepředložil takové důkazy, které by přesvědčivě zpochybnil skutkový stav, jak ho zjistil a popsal správce daně. Žalobce se dovolával důkazů, jejichž relevance byla zpochybněna a toto zpochybnění bylo náležitě odůvodněno [zejm. jde o skutečnosti související s údajným nájemcem panem D., který, jak bylo zjištěno, byl fakticky člověkem bez domova, nepodnikal a jehož osobní údaje byly toliko zneužívány jinými osobami; soudu se tento postup jeví motivován úmyslem zbavit se případné odpovědnosti za (finanční) postihy spojené s obchodováním s nezdaněnými výrobky]. Žalobce nepředložil žádnou věrohodnou skutkovou alternativu, natož aby ji prokázal. Soud má tak za to, že i přes dílčí pochybení žalovaného, který vycházel z nepřijatelného důkazního prostředku – přepisu odposlechnů – není napadené rozhodnutí nezákonné, neboť i bez opory v těchto nezákonně užitých důkazech závěry správce daně, resp. žalovaného ob stojí. Nezákonné užití důkazů nepředstavuje takovou vadu řízení, která by bez dalšího vedla k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
104. Nad rámec nutného odůvodnění se soud ještě vyjádří k dílčí úvaze žalobce o nemožnosti doplňovat dokazování v průběhu odvolacího řízení. Obecně nic nebrání tomu, aby odvolací orgány zařadily další podklady k vydání rozhodnutí ještě před vydáním rozhodnutí v odvolacím řízení. Odvolací orgán může podle § 115 odst. 1 daňového řádu provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí za předpokladu, že daňový subjekt před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámí se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků (viz § 115 odst. 2 daňového řádu).
105. Soud neprováděl žalobcem navrhovaný důkaz výslechem otce žalobce (k obsahu odposlouchávaného hovoru), neboť pro nepřijatelnost odposlechnů nebude soud k jejich obsahu při posouzení věci vůbec přihlížet a je tak nadbytečné objasňovat jejich obsah. Stejně

tak soud neprovedl jako důkaz příkaz k odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu ze dne 7. 6. 2016, neboť to pro posouzení věci není podstatné a nepřípustnost přepisu odposlechu jako důkazního prostředku vyplývá přímo ze zákona (srov. judikaturu citovanou výše).

Prokázání postavení skladovatele tabáku

106. Dále žalobce namítl, že daňové orgány nesprávně hodnotily důkazy a ani neopatřily dostatek důkazů prokazujících, že žalobce byl skladovatelem tabáku.
107. 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,
108. NSS se výkladem tohoto ustanovení ve své judikatuře zabýval již několikrát. Např. ve svém rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 - 80, uvedl: „*smyslem zákona č. 353/2003 Sb. je skutečně postihovat za neoprávněné skladování neznačených tabákových výrobků jejich skladovatele, tj. osobu, která má k těmto výrobkům vlastní subjektivní vztah. Těmito osobami mohou v obecné rovině být např. neoprávněný uživatel skladovacích prostor, podnájemce, nájemce či vlastník, u nichž je nutno prověřit postupně jejich vztah ke skladovacím prostorám. Odpovědnost za skladování vybraných výrobků je objektivní, nelze ji však chápat v tom smyslu, že za tento delikt odpovídá za všech okolností každý nájemce nebytových prostor, kde byly vybrané výrobky nalezeny. Odpovědnost nelze spojovat pouze s prostorem, nýbrž v první řadě s předmětnými výrobky a jejich detentorem.*“ (obdobně viz rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 - 53, ze dne 18. 10. 2019, č. j. 5 Afs 55/2018 - 84, či ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 - 71). Za skladovatele ve smyslu zákona o spotřebních daních může být považován i ten, kdo má daní zatížené zboží pouze v detenci, a to zejména tehdy, není-li zjištěna osoba, která by zboží skladovala „kvalifikovaným“ způsobem (srov. rozsudky NSS ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85, č. 2533/2012 Sb. NSS, ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010-71, ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 Afs 123/2016-28, či ze dne 28. 5. 2015, č. j. 10 Afs 8/2015-42). V rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017-30, NSS doplnil, že „*detence je obdobná držbě. Podstatou držby jsou dva prvky: vůle držitele nakládat s věcí jako s vlastní (subjektivní prvek) a faktické ovládnutí věci, tzv. výkon faktického panství nad věcí (objektivní prvek). Detenční právo vykonává osoba, která stejně jako držitel vykonává faktické panství nad věcí, avšak nakládá s věcí jako s cizí (již zmiňované rozsudky č. j. 9 Afs 11/2010-71, či č. j. 10 Afs 8/2015-42). Pro naplnění pojmu skladování je nepodstatné, kdo má uložené výrobky ve svém vlastnictví (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009-68, a ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 - 53), podstatné je faktické ovládnutí věci.*“
109. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejuplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném či dodatečném daňovém tvrzení, anebo v dalších podáních. Na správci daně je, aby prokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost, anebo úplnost důkazních prostředků, které daňový subjekt uplatnil. Není povinen prokazovat, že údaje od daňového subjektu jsou v rozporu se skutečností, ale je povinen prokázat, že o jejich souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby.

Pokud správce daně toto důkazní břemeno unese, je opět na daňovém subjektu, aby dalšími vhodnými prostředky na pochybnosti správce daně reagoval a prokázal tak, že uváděné údaje jsou v souladu se skutečností (blíže např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, či ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

110. Správce daně musí daňovému subjektu umožnit rozhodné skutečnosti prokázat. To zejména znamená, že daňový subjekt jím musí být patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli, na základě, jakých důkazů tak usuzuje, a jak provedené důkazy hodnotí. Aby měl daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejím prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, musí správce daně nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl.
111. Správce daně není oprávněn bez dalšího předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť by správce daně takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu (rozsudky NSS ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71, ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71, nebo ze dne 15. 1. 2015, 9 Afs 98/2014 - 32). V této souvislosti je třeba pečlivě rozlišovat posouzení návrhů na provedení jednotlivých důkazů a vlastní hodnocení těchto důkazů. Hodnotit ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu lze pouze takové důkazy, které byly řádně provedeny (např. rozsudky NSS ze dne 14. 8. 2007, č. j. 8 Afs 27/2006-145, či ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80).
112. Svědka je třeba vyslechnout, 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 – srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119), či jde o typ důkazu, který není třeba provádět z důvodů popsanych shora, nebo je-li provedení důkazu objektivně nemožné.
113. Žalobce má za to, že jeho skutková verze je prokázána nájemní smlouvou, výslechy M. P. a G. M., pokladním dokladem a výpisy ze slovenského obchodního rejstříku. Žalovaný věrohodnost skutkové verze žalobce zpochybnil fotodokumentací z domovní prohlídky, výslechy svědka D. (provedenými v trestním řízení, které využil oprávněně, neboť se svědka již nepodařilo z důvodu jeho úmrtí vyslechnout) a svědka D., podpůrně pak odposlechy (k jejich nepoužitelnosti viz výše) a odborným vyjádřením k ověření shodnosti podpisů pana D.. Žalobce v návaznosti na to navrhl svědeckou výpovědi svého advokáta k prokázání okolností sjednání nájemní smlouvy, dále předložil čestné prohlášení (údajně) pana D., ve kterém potvrdil, že nájemní smlouvu se žalobcem uzavřel. Žalovaný odmítl návrh na provedení výslechu advokáta žalobce, neboť okolnosti předložení nájemní smlouvy nejsou podstatné z hlediska vzniku daňové povinnosti k zajištěným tabákovým výrobkům. Výslech by nemohl objasnit žádné okolnosti podepsání nájemní smlouvy ani existenci nájemního vztahu. I kdyby svědek mohl dosvědčit, že měl v držení smlouvu ke dni konání domovní prohlídky, není zde žádná souvislost s pravostí podpisu pana D. ani údajnou existencí nájemního vztahu. Čestné prohlášení pana D. pak žalovaný zpochybnil zejména okamžikem jeho předložení až po smrti pana D. a kontextem svědecké výpovědi pana Demeho.

V návaznosti na to žalobce navrhl provedení výslechu notářky, která podpis pana Demeho ověřovala. Tento návrh však žalovaný odmítl pro nadbytečnost. Uvedl, že „*nepředpokládá, že by tato svědkyně vypověděla něco jiného než, že osoba, která toto čestné prohlášení podepsala, jí předložila doklad totožnosti 'Občiansky preukaz č. X' na jméno I. D.. Odvolací orgán se i vzhledem k závěrům odborného vyjádření (viz. dále) kloní k závěru, že podpis pana D. na tomto prohlášení je pravděpodobně pravý. Odvolací orgán má za to, že z možnosti, že pan D. takové prohlášení podepsal, ještě neplyne, že podepsal i nájemní smlouvu, a na jejím základě v předmětných prostorách skladoval zajištěný tabák. Z pravosti čestného prohlášení neplyne automaticky i pravdivost tvrzení v něm uvedených.*“

114. Soud přisvědčuje žalovanému, že předložený pokladní doklad ani výpisy ze slovenského obchodního rejstříku neprokazují skutkovou verzi žalobce. Žalobce ani v žalobě nenastínil názorovou oponenturu k hodnocení těchto důkazů, proto soud nemusí hledat nové způsoby vypořádání a může odkázat na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Předně je třeba upozornit na to, že nelze předložené důkazy hodnotit mimo kontext projednávané věci, ve které se soudu jeví jako značně nepravděpodobné, že by bylo projevem běžné praxe jet do Brna (tedy místa vzdáleného místu nájmu) pronajmout stodolu neznámému cizinci, se kterým ani nebyl schopen komunikovat bez účasti tlumočnicka (tedy aniž by tento nájemce uvedené prostory viděl, nebo aniž by se žalobce zajímal, k čemu budou pronajaté prostory sloužit). Navíc ani důkazy předložené žalobcem jeho skutkovou verzi neprokazují. Jak uvedl již žalovaný, výpisy z obchodního rejstříku nejsou v rozporu s tvrzeními pana D., který při výslechu dne 14. 5. 2015 uvedl, že poskytl za úplatu své osobní údaje blíže neurčeným osobám, které na jeho jméno kupovaly firmy a pronajímaly si nemovitosti, přičemž on sám nepodnikal. Pokud tedy pan D. vypověděl, že byly jeho údaje toliko využívány třetími osobami k nákupu společností/pronajímání si nemovitostí, pak nemůže výpis z obchodního rejstříku, který formálním způsobem osvědčuje skutečnosti v něm uvedené, zpochybnit výpověď pana D., neboť na základě jeho výpovědi lze předpokládat, že se bude jeho jméno v obchodním rejstříku objevovat. Výpověď by mohly zpochybnit toliko důkazy, které by svědčily o *faktickém* vykonávání podnikatelské činnosti pana D.. Žádný z předložených důkazů tak nezpochybňuje výpověď pana D., naopak informace, které pan D. sdělil, jsou v souladu se skutkovou verzí, jak ji popisuje žalovaný. Soud zohledňuje při hodnocení výpovědi pana D. i to, že ve výpovědi uvedl, že ukončil toliko 8 tříd základní školy a živil se pomocnými pracemi pro zedníky, případně dělal v oblasti stěhování a zemních prací, což nesvědčí o tom, že by někdy podnikal s tabákovými výrobky. Žalovaný také zpochybnil důkazní hodnotu pokladního dokladu, který obsahuje pouze podpis žalobce, neprokazuje tedy, že k finanční transakci skutečně došlo. Navíc způsob, jakým by mělo být tímto pokladním dokladem prokázáno placení nájemného, nebyl v souladu s nájemní smlouvou a žalobce ani nevysvětlil, proč by bylo nájemné placeno v rozporu s nájemní smlouvou.
115. Soud přisvědčuje žalovanému i v hodnocení fotodokumentace z domovní prohlídky a nalezené krabice s označením společnosti, ve které byl žalobce statutárním orgánem a společníkem. Vysvětlení žalobce se soudu jeví nelogické. Žalovaný přílehavě uvedl, že není úplně zřejmé, proč by měl pan D. vybalit skladovaný tabák z originálního balení a přesunout ho do žalobcovy krabice. Dle soudu pak není nepřiměřené ani očekávat, že bude k nájemní smlouvě vyhotoven i předávací protokol, případně ani to, že by byl prostor předáván řádně vyklizený. Tyto postupy, resp. tato očekávání mají dle soudu „*oporu v reálném průběhu životních událostí*“.

116. K namítané nezákonnosti domovní prohlídky z důvodu, že měla být provedena prohlídka jiných prostor podle § 83a trestního řádu, odkazuje soud na nedávné usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 3. 2024, sp. zn. 11 Tdo 193/2024, ve kterém uvedl, že „[z]e **zákonných podmínek vyplývajících z § 82 odst. 1, 2 tr. řádu je zřejmé, že domovní prohlídku lze vykonat, je-li důvodné podezření, že v bytě nebo v jiné prostoru sloužící k bydlení nebo v prostorách k nim náležejícím (obydli) je věc nebo osoba důležitá pro trestní řízení. Z důvodů uvedených v § 82 odst. 1 tr. řádu lze vykonat i prohlídku prostor nesloužících k bydlení (jiných prostor) a pozemků, pokud nejsou veřejně přístupné. Podle § 83 odst. 1, 2 tr. řádu platí, že nařídit domovní prohlídku je v přípravném řízení oprávněn soudce na návrh státního zástupce. Příkaz k takové prohlídce musí být vydán písemně, musí být odůvodněn a následně doručen osobě, u které se prohlídka koná, a to v jejím průběhu, a pakliže to není možné, tak nejpozději do 24 hodin po odpadnutí překážky, která brání doručení. Domovní prohlídku na příkaz soudce vykoná policejní orgán. Podle § 83a tr. řádu současně platí, že na nařízení a provedení prohlídky jiných prostor a pozemků se obdobně užije ustanovení § 83 odst. 1, 2 tr. řádu. Z toho vyplývá, že **zákonné parametry pro provedení domovní prohlídky i prohlídky jiných prostor a pozemků jsou v aktuálním znění trestního řádu v podstatě totožné.** K nastolení tohoto procesního stavu přitom došlo novelizací § 83a tr. řádu provedenou zákonem č. 459/2011 Sb., a to s účinností od 1. 1. 2012. **Od tohoto data je režim obou druhů prohlídek fakticky sjednocen.** Nejde-li tedy o případy neodkladného provedení prohlídky bez předchozího soudního příkazu, tak i příkaz k provedení prohlídky jiných prostor a pozemků vydává předseda senátu a v přípravném řízení na návrh státního zástupce soudce a (vyjma obecných náležitostí uvedených v § 134 tr. řádu) musí daný příkaz obsahovat údaje o tom, kde má být vlastní prohlídka realizována (aby nemohlo dojít k záměně), její faktický rozsah a účel s poukazem na povinnost majitele (nebo osoby, jež daný prostor užívá k bydlení či k jinému účelu) strpět její provedení. Jestliže byl příkaz k prohlídce vydán ve stadiu prověřování, musí být odůvodněno, proč se jedná o úkon neodkladný nebo neopakovatelný.“ (zvýraznění doplnil zdejší soud). Nejvyšší soud dospěl k závěru, že pokud jsou zachovány podmínky pro vydání příkazu, nemá vliv, jak byl příkaz označen, tj. zda jako domovní prohlídka nebo prohlídka jiných prostor. Soud v souladu se shora citovanou judikaturou posoudil jako předběžnou otázku přípustnost protokolu z domovní prohlídky včetně fotodokumentace a dospěl k závěru, že byly splněny podmínky pro jeho použití v daňovém řízení. Ostatně žalobce ani nijak nezpochybnil že by některá z podmínek podle § 83 trestního řádu nebyla splněna.**
117. Svědecké výpovědi pana D. provedené v trestním řízení žalovaný nyní využil oprávněně, neboť se svědka již nepodařilo z důvodu jeho úmrtí vyslechnout. Stejně tak lze použít i svědeckou výpověď T. D. z trestního řízení. V této souvislosti soud nejprve rekapituluje závěry zdejšího soudu uvedené ve zrušujícím rozsudku, že nebude-li možné výslechy 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. Zároveň soud zdůraznil, 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 míru důkazní hodnoty protokolu o výpovědi obviněného pro účely daňového řízení. Daňové orgány si musí být vědomy specifik důkazu provedeného protokolem o výpovědi obviněného majícím původ v trestním řízení a musí vždy zvažovat, zda je tento důkaz souladný s dalšími důkazy zjištěnými v daňovém řízení.
118. Soud má za to, že nyní byly splněny podmínky pro použití svědecké výpovědi svědka D. z trestního řízení. Ve zrušujícím rozsudku byly uvedeny pouze demonstrativně situace, za

kterých lze použít výpovědi z trestních řízení. Sice nelze zcela přisvědčit žalovanému, že by bylo možné postavit naroveň odmítnutí výpovědi se situací, kdy si svědek z důvodu plynutí času již nepamatuje rozhodné skutečnosti. Na druhou stranu se svědek D. nevymezil proti své výpovědi učiněné v trestním řízení a nepopřel její pravdivost. Žalovaný rovněž správně přihlédl k postavení svědka jako spolupracujícího obviněného, který má větší motivaci vypovídat pravdu a přistupoval tedy k jeho výpovědi obezřetně.

119. Co se týče hodnocení svědeckých výpovědí bratra žalobce (M. P.) a G. M., soud připomíná závěry rozsudku NSS ze dne 20. 1. 2006, č. j. 4 As 2/2005-62, č. 847/2006 Sb. NSS, podle kterého nelze výpověď svědka předem hodnotit jako bezcennou, a proto ji jako důkaz neprovést, jen s poukazem na její účelovost pro rodinný (či jiný blízký) vztah účastníka řízení ke svědkovi. Odmítnutí návrhu na provedení důkazu výsledkem takového svědka by bylo porušením práva na spravedlivý proces. V nyní posuzovaném případě tomu tak však nebylo. Žalovaný provedl výslechy těchto osob. To, že hodnotí jejich věrohodnost i v kontextu jejich vztahu k žalobci není nezákonné. Vzhledem k tomu, že oba svědci jsou zároveň spoluobžalovanými v související trestní věci, je potřeba jejich výpověď hodnotit obezřetně.
120. Žalovaný rovněž podpůrně odkázal na odborné vyjádření srovnávající podpis pana D. na protokolu ze dne 14. 5. 2015 a na nájemní smlouvě. Dle odborného vyjádření nelze vyhodnotit, zda jej napsala ta samá osoba. Dle žalovaného sice odborné vyjádření samo o sobě nevyvrací tvrzení žalobce o pravosti podpisu pana D. na nájemní smlouvě, ale s určitou pravděpodobností to zpochybňuje. Soud se s tímto hodnocením ztotožňuje. Odborné vyjádření zcela jasně nepotvrdilo shodnost podpisů na protokolu a nájemní smlouvě, nepodporuje tudíž bez dalšího skutkovou verzi žalobce. Zároveň se ale nejedná o stěžejní důkaz, který by zpochybňoval věrohodnost nájemní smlouvy (zpochybňují ji zejména svědecké výpovědi samotného pana D.). Polemika úřední osoby o odlišnosti podpisů na dalších listinách sice nemá váhu odborného vyjádření, neboť úřední osoba je skutečně laikem, na druhou stranu však tato úvaha úřední osoby nezakládá nezákonnost napadeného rozhodnutí.
121. Soud přisvědčuje žalovanému, že okolnosti předložení čestného prohlášení skutečně vzbuzují pochybnosti o možném účelovém postupu žalobce. Není totiž moc věrohodné tvrzení žalobce, že čestné prohlášení chtěl předložit až při osobní konfrontaci se svědkem, a to za situace, kdy se jeho zástupce již jednou účastnil výslechu tohoto svědka, kladl mu otázky mj. i ohledně jeho návštěv Slovenska (včetně toho, zda na Slovensku podepisoval nějaké dokumenty).
122. Soud má dále za to, že žalovaný nepochybil, když nepřistoupil k výslechu notářky JUDr. V.. Žalobce navrhoval provedení tohoto svědeckého výslechu za účelem potvrzení skutečností uvedených v notářském zápise, který tato notářka vyhotovila. Svědecký výslech se ovšem ani soudu nejví podstatným pro posouzení věci. V dané věci je rozhodné prokázat, kdo skladoval neznačné tabákové výrobky ve skladu žalobce. Výpověď notářky by však nemohla prokázat žádné skutečnosti týkající se obsahu prohlášení, a tedy *faktického* skladování uvedených výrobků. Notářka byla navržena jako svědkyně (a mohla by vypovídat) toliko ve vztahu k výkonu své činnosti v dané věci, která spočívala v ověření podpisu pana D., nikoli osvědčení skladování tabákových výrobků.
123. Soud pak přisvědčuje žalovanému i v tom, že svědecká výpověď advokáta Mgr. M. Ch. by byla nadbytečná, neboť okolnosti předložení nájemní smlouvy nejsou podstatné z hlediska

vzniku daňové povinnosti. Věrohodnost nájemní smlouvy totiž žalovaný zpochybňuje jinými provedenými důkazy (zejména svědeckými výpověďmi pana D.). Stejně tak by bylo nadbytečné provádět důkaz daňovým spisem společnosti Tapro Trading, neboť hospodaření této společnosti není pro posouzení daňové povinnosti žalobce jako skladovatele zajištěného tabáku rozhodné.

124. Soud má za to, že výše uvedenými důkazy bylo prokázáno, že byl žalobce skladovatelem nalezeného tabáku a je tedy plátcem spotřební daně. Závěrem soud uvádí, že není pravdou, že by se žalovaný nezabýval prvkem faktického nakládání s věcí, jak to vyžaduje shora citovaná judikatura NSS. Žalovaný nezaložil svá zjištění pouze na tom, že je žalobce vlastníkem stodoly. Žalovaný existenci tohoto kvalifikovaného vztahu prokázal krabicí označenou logem společnosti Tapro Trading, ve které žalobce působil, která byla nalezena při domovní prohlídce a která obsahovala zajištěný tabák. Zároveň tento závěr podporuje i svědecká výpověď T. D. provedená v trestním řízení. Žalovaný toliko podpůrně uvedl, že i v případě, že by bylo prokázáno, že si pan D. prostory skutečně pronajímá, odpovídal by žalobce solidárně podle § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních. V takovém případě by sice bylo namístě, aby se žalovaný prvkem faktického nakládání se zajištěným tabákem zabýval detailněji. Daňovou povinnost však žalovaný založil na tom, že žalobce je skladovatelem, nikoliv osobou pouze solidárně odpovědnou se skladovatelem. Proto napadené rozhodnutí jako celek ob stojí.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

125. Vzhledem k tomu, že uplatněné žalobní body jsou nedůvodné a soud nezjistil žádné vady, k nimž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, zamítl žalobu jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
126. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

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). Případně-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 29. října 2024

Mgr. Lenka Oulíková v. r.
předsedkyně senátu