



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise a soudkyně Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobkyně: **TRANSPORTŠPED DOO Beograd**, ID: 777684322
se sídlem Oml. Brigada 19, 11070 Novi Beograd, Srbsko
zastoupená advokátkou Mgr. Ing. Petrou Hýskovou
se sídlem Tyršova 13, Praha 2

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
se sídlem Budějovická 7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2024, č. j. 27912/2024-900000-314

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného specifikovaného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž byly změněny platební výměry Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad“) ze dne 25. 5. 2023, č.j. 441261-3/2023-510000-51.2 (dále jen „platební výměr I“) a ze dne 25. 5. 2023, č.j. 441261-4/2023-510000-51.2 (dále jen „platební výměr II“; společně s platebním výměrem I dále jen „platební výměry“) tak, že ve výrocích byla ustanovení nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU)

č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „celní kodex“), zaměněna za ustanovení Úmluvy o společném tranzitním režimu (dále jen „Úmluva“) a jejího dodatku I (dále jen „Dodatek“) a byla změněna data vzniku celních dluhů. Platebním výměrem I bylo žalobkyni vyměřeno clo ve výši 184 604 Kč, spotřební daň ve výši 2 133 144 Kč a daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 538 485 Kč (celkový nedoplatek 2 856 233 Kč) a platebním výměrem II clo ve výši 257 749 Kč, spotřební daň ve výši 2 978 352 Kč a DPH ve výši 751 848 Kč (celkový nedoplatek 3 987 949 Kč).

2. Soud ze správního spisu zjistil, že dne 30. 5. 2022 byla zahájena kontrola zboží vyjmutého z celního dohledu, jejímž předmětem bylo zboží označené jako „*DUVAN ZA NARGILUAL FAKIER TOBACCO*“. Jeho odesílatelem byla Sungood Trading Beograd a příjemcem a dopravcem zboží byla společnost ORLEGRAN s.r.o., v likvidaci (dále jen „Orlegran“). Místem ukončení tranzitních operací byl celní úřad a zboží bylo přepravováno pod celními závěrami. Tranzitní operace byly ukončeny uskladněním zboží ve svobodném celním pásmu ESCES s.r.o. (dále jen „ESCES“).
3. V trestním řízení bylo zjištěno, že v obci Chotoviny docházelo nezjištěným způsobem bez porušení celních závěr k vyjmutí zboží z celního dohledu. Zboží bylo vyjmuta z originálních obalů a totožnými vozidly dopravováno do Berlína, kde bylo vyloženo. Po návratu z Berlína do Chotovin bylo do originálních obalů zabaleno nepůvodní balení označené ochrannou známkou AL FAKHER naplněné rostlinnou směsí vyrobenou tak, aby mohlo být deklarováno splnění povinností stanovených celními předpisy. Pro řádné ukončení celních operací bylo zboží dopraveno do svobodného celního pásma ESCES (dále jen „pásmo ESCES“), kde bylo uskladněno jako originální. Ze zboží byly odebrány vzorky, z nichž vyplynulo, že jde o směs drceného rostlinného materiálu pokrytého kapalinou a neobsahující nikotin (tj. tabák) a bylo je možno kouřit ve vodní dýmce. Bylo tudíž uskladněno jiné zboží, než které bylo propuštěno do tranzitního režimu. Z důvodu porušení práva duševního vlastnictví bylo zboží zničeno a žalobkyni byl vyměřen celní dluh.
4. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že celní úřad věc nesprávně posuzoval podle celního kodexu. Tranzitní celní prohlášení (dále jen „prohlášení“) se však primárně řídí Úmluvou a Dodatkem. Jejich úprava je komplexní, celní kodex se použije subsidiárně. Odpovědnost žalobkyně není primárně dána podle čl. 233 celního kodexu, ale čl. 113 Dodatku I. Celní úřad je příslušný k vymáhání celního dluhu, neboť byl celním úřadem určen.
5. Z rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích – pobočka v Táboře ze dne 1. 3. 2022, č.j. 9 T 1/2020-7060 (dále jen „trestní rozsudek“) plyne, že zboží uniklo celnímu dohledu v ČR. Obžalovaní se přiznali, že k porušení celních závěr došlo již před cestou do Německa na území ČR, kde bylo originální zboží vybaleno z krabic a následně převezeno do Německa. Nešlo tedy o zboží v nezměněném stavu. Celní úřad nesprávně stanovil pouze okamžik vzniku celního dluhu, k němuž došlo v okamžiku, kdy vozidla vyjela z Chotovin do Berlína, neboť v tento okamžik už jistě došlo k porušení celních závěr. U platebního výměru I to bylo dne 25. 7. 2018 a u platebního výměru II dne 24. 7. 2018. To však nemělo vliv na výši celního dluhu a žalovaný toto pochybení v odvolacím řízení napravil.
6. Následně se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně. Odpovědnost žalobkyně za celní dluh plyne z postavení držitele prohlášení. Protože celnímu úřadu určení nebylo předloženo zboží dle prohlášení, nedošlo ke splnění povinnosti dle čl. 29 odst. 2

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

Dodatku. Odpovědnost Orlegran a KOMPANIJE BOMBA s.r.o. (která byla přepravcem) nebyla řešena, což neznamená, že neexistuje. Článek 113 odst. 4 Dodatku stanoví solidární odpovědnost.

7. Pochybení celního úřadu spočívající v aplikaci celního kodexu bylo v odvolacím řízení napraveno. Žalobkyně vychází z nesprávného znění Úmluvy a Dodatku. Je nutno vycházet ze znění účinného k 5. 12. 2017. Obě znění však určují jako dlužníka při protiprávním odnětí zboží tranzitnímu režimu hlavního povinného, resp. držitele režimu – žalobkyni. O její odpovědnosti tedy není pochyb ani dle dřívějšího znění Úmluvy. Zachována zůstala i solidární odpovědnost, a nelze tedy hovořit o výlučné odpovědnosti Orlegran. To, že se žalobkyně na trestné činnosti nepodílela, nemá na její odpovědnost za celní dluh vliv. Žalobkyně nesplnila své povinnosti. Zboží (tabáky do vodní dýmky) nebylo celnímu úřadu určeno nikdy dodáno, uniklo celnímu dohledu a místo něj byly naloženy padělky. Žalobkyně nesplnila základní povinnost předložit zboží v nezměněném stavu celnímu úřadu určení (čl. 8 Úmluvy). Totožnost zboží je klíčová.
8. Tvzení, že je žalobkyně obětí podvodu, nelze na základě jejích tvrzení prokázat ani vyvrátit. Odpovědnost držitele režimu je objektivní. Žalobkyně se nepřiměřeně spolehla na obchodního partnera a nezajistila dostatečnou kontrolu nad tranzity. Celní úřad zase příliš spoléhal na závěry trestního rozsudku. Ač je v něm skutek podrobně popsán (včetně identifikace tranzitních operací), týkal se jen schválení dohody o vině a trestu (dál jen „Dohoda“) a podmínek pro tento postup. Nezabýval se dalším dokazováním a hodnocením důkazů. Celní úřad vycházel kromě popisu skutku v trestním rozsudku z prohlášení, GPS záznamů a odebraných a analyzovaných vzorků, na jejichž základě dospěl ke správnému závěru, že dle žalobkyně byla držitelkou tranzitního režimu a předmětem prohlášení byl tabák do vodních dýmek, který byl odeslán ze Srbska a měl být předložen celnímu úřadu jako celnímu úřadu určení. Z GPS záznamů zjistil, že vozidla se od své trasy odchýlila, a to vždy nejdříve do Chotovin a poté do Berlína. Ze vzorků z pásma ESCES bylo zjištěno, že celnímu úřadu nebylo předloženo totožné zboží, které bylo odesláno ze Srbska (byla předložena rostlinná náhražka). Celní úřad však neprovedl dostatečné dokazování k tomu, kde a jak došlo k odnětí zboží celnímu dohledu. Žalovaný proto řízení doplnil o další podklady z trestního řízení. Průběh přepravy a odnětí zboží celnímu dohledu popsal ve výpovědi A. T. (dále jen „A.T.“). Ten sice popsal přepravu, která se netýká prohlášení, ze záznamů GPS však plyne, že stejně probíhaly přepravy i u ostatních tranzitů. Skutečnost, že došlo k výměně zboží, plyne z výpovědi S. C. (dále jen „S.C.“), který ingredience pro výrobu náhražky nakupoval a vozil do Chotovin. Potvrdil také, že výroba a výměna zboží probíhala v Chotovinách. To potvrdil i Jiří Zavadil, vlastník nemovitosti, kterou pronajal vedoucímu organizované skupiny a který také viděl ingredience pro výrobu náhražky. Tyto důkazy potvrzují jednání, které bylo popsáno v trestním rozsudku. Není pochyb o tom, že k odejmutí zboží celnímu dohledu došlo na území České republiky v Chotovinách, neboť v řízení bylo prokázáno, že obžalovaní byli schopni manipulovat s celními závěry bez jejich porušení a dle výroku trestního rozsudku bylo zboží vyloženo poté, co dorazilo ze Srbska do Chotovin, kde bylo vyjmuto z originálních obalů a následně přepraveno do Německa. Dle GPS záznamů k tomu došlo 24. a 25.7.2018, kdy dodávky vyrazily z Chotovin do Berlína.
9. Žalobkyně sice nebyla účastníkem trestního řízení, ale s důkazy prováděnými ve správním řízení se mohla seznámit a vyjádřit se k nim. Námitky však nevznesla. Nahlédnutí do

trestního spisu není správní orgán žalobkyni schopen zajistit. Návrh na provedení výsledku odsouzených žalovaný odmítl, neboť skutkový stav byl dostatečně prokázán podklady z trestního spisu. V trestním řízení byl odsouzeným dán dostatečný prostor pro vyjádření a žalovaný s jejich výpověďmi (A.T. a S.C.) pracoval. Výslech A. J. (dále jen „A.J.“) nevyužil, neboť odmítl vypovídat. Všichni obvinění se doznali, o čemž svědčí schválení Dohody. Důkazy jsou dostatečné a ani v rámci trestního řízení nebyla jejich věrohodnost zpochybněna. Žalobkyně neuvedla, co mělo být navrhovanými výsledky prokázáno. Ve vyjádření z 25. 4. 2024 se sice pokusila specifikovat, k čemu měly sloužit, opět však pouze obecně. Zpochybnila pouze závěry celního úřadu bez toho, že by předložila vlastní verzi událostí. Nevznesla žádná konkrétní tvrzení zpochybňující zjištěný skutkový stav.

10. Co bylo obsahem vozidla při zaplombování v Srbsku a co dorazilo do Prahy, bylo dostatečně prokázáno. Obsah naložený v Srbsku prokazují prohlášení, která je nutno považovat za závazná a správná, dokud nebyl prokázán opak nebo nebyla zrušena. Měla-li žalobkyně za to, že bylo v Srbsku naloženo jiné zboží, měla to tvrdit a prokázat. V analyzovaných vzorcích nebyl nalezen žádný tabák. Bylo prokázáno, že tabák do vodních dýmek byl do České republiky dovezen ze Srbska, následně v Chotovínách vyjmut z originálních obalů a převezen do Berlína, kde byl vyložen a v Chotovínách vyměněn na za náhražku. Z Chotovín byla náhražka v originálních obalech dovezena do pásma ESCES, kde byla ponechána, aby obvinění nemuseli uhradit celní dluh. Část vzorků sice musela být zničena (byly znehodnoceny), nešlo však o jediné důkazy, které prokazují, co bylo dovezeno.
11. Nedošlo ani k prekluzi. Dle § 23 odst. 2 zákona č. 242/2016 Sb., celního zákona, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“) lze clo stanovit do 10 let od vzniku celního dluhu. Ten vznikl 24. a 25.7.2018. Právo na stanovení cla dosud neprekluovalo. K tvrzení o zániku odpovědnost žalobkyně okamžikem, kdy vozidlo se zbožím včas dorazilo do celního skladu v Praze, žalovaný uvedl, že zboží nebylo do celního skladu v Praze nikdy dovezeno, a tedy nebylo celnímu úřadu určení nikdy předloženo. Dle prohlášení mu měl být předložen tabák do vodních dýmek, ten však již ve vozidlech nebyl. Odpovědnost žalobkyně tedy nezanikla.

II. Obsah žaloby

12. Žalobkyně v prvním žalobním bodě namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný pominul, že clo, spotřební daň a DPH plynou z odlišných právních předpisů a řídí se odlišnými principy. Způsob stanovení daně byl neprofesionální. Ve správních rozhodnutích absentuje přezkoumatelná úvaha ke stanovení daní. Není ani patrné, za jaké zdaňovací období byla daňová povinnost stanovena.
13. V druhém žalobním bodě žalobkyně namítla, že žalovaný namísto provedení dokazování převzal zjištění orgánů činných v trestním řízení (dále jen „OČTŘ“) a doplnil jej výlučně o důkazy z trestního spisu. Rezignoval na provedení dokazování, čímž pošlapal procesní práva žalobkyně. Veškeré závěry jsou postaveny na trestním rozsudku, resp. na prohlášení učiněných v Dohodě. Není zřejmé, jak důkazy souvisí s předmětem řízení. Žalobkyni bylo upřeno právo podílet se na dokazování. Je nepřipustné, aby výsledky osob, z jejichž výpovědí žalovaný vyšel, byly nahrazeny listinami z trestního řízení. Správní orgány nevycházely z kompletního trestního spisu, do něhož žalobkyně nemohla nahlédnout. Žalovaný neprokazoval, jak bylo zboží bez porušení celních závěr vyjmuta a neplyne to ani z výpovědí A.T. a S.C. Správní orgány dílčí

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

skutková zjištění nepřipustně zobecnily (viz výpověď A.T., která se týká až období od května 2019). Je nerozhodné, zda byly některé osoby odsouzeny. Nezřídka dochází k tomu, že se výsledky daňového a trestního řízení rozcházejí [srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 30. 1. 2018, č.j. 5 Afs 60/2017-60]. Povinnost zjišťovat skutkový stav nemůže nahradit ani Dohoda, při jejímž uzavření se dokazování téměř neprovádí. Žalovaný tedy neunesl důkazní břemeno.

14. Do správního spisu byly také zařazeny nepřipustné důkazy. Podání vysvětlení v trestním řízení není dle zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“) způsobilým důkazem (§ 79 odst. 3 daňového řádu či rozsudek NSS ze dne 17. 10. 2015, sp. zn. 1 Afs 219/2014). Žalovaný měl vyslechnout svědky. Obdobně tomu bylo u domovních prohlídek. Nelze obcházet daňový řád a přisvojovat si pravomoci OČTŘ (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2014, sp. zn. 2 Afs 45/2012). Při dokazování došlo k pochybením a k porušení § 92 odst. 2 daňového řádu.
15. Ve třetím žalobním bodě žalobkyně namítla, že k porušení celního režimu a odnětí tranzitního režimu nedošlo v ČR. Je reálné, že se tak stalo v Německu, takže vymáhat nedoplatek mají německé orgány. Žalovaný se stran určení místa porušení celního režimu opírá pouze o trestní rozsudek. Pro ten byl však rozhodující zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“). Žalovaný měl vést dokazování, což neučinil a převzal závěry soudu, který se zněním Úmluvy nezabýval. Skutková verze žalovaného není jediná možná. Z výpovědi A. T. plyne, že zboží bylo přepraveno do Berlína a tam vyloženo, nikoliv to, že by předtím bylo v Chotovinách vyňato. Pro příslušnost je stěžejní okamžik vyjmutí zboží ze zaplombovaného vozu, k čemuž mohlo dojít v Německu. Správní orgány to neprokazovaly a žalovaný uznal, že skutkový stav není jednoznačný. Nelze připustit, aby byl bez výsledku svědka kladen žalobkyni k tíži nejméně příznivý stav, ač existuje možná alternativa. Důkazní břemeno ohledně podvodné činnosti leželo na žalovaném, který měl postupovat *in dubio mitius*. Ani výpověď S. C. (rovněž nebyl v daňovém řízení vyslechnut) neprokazuje tvrzený skutkový stav. Zboží „vyráběné“ v Chotovinách bylo dle jeho výpovědi nakládáno do nezaplombovaných aut, což odpovídá tomu, že bylo nejprve odplombováno a vyloženo v Německu, jak uvedl A.T. Nic nenasvědčuje tomu, že v Chotovinách bylo zboží vyjmuté z obalů před odjezdem do Berlína. Výpověď S.C. to vylučuje, na vozidlech podle něj plomby nebyly. Jeho výpověď je obecná a vyjadřuje se k delšímu časovému období. Ani záznamy z GPS nemohou doložit, kde k porušení celního režimu došlo. Nic nenasvědčuje tomu, že již v Chotovinách docházelo k manipulaci se zbožím. A.T. zde jen přenocoval a pokračoval do Berlína, kde si vozidlo vzali rusky hovořící muži. V Chotovinách k manipulaci s nákladem nedošlo. Zastávka v Chotovinách je logická, neboť řidič musel někde přespát. Žalovaný měl vést vlastní dokazování a nikoliv recyklovat výrok trestního rozsudku, který nemá oporu ani ve výpovědích a dokazování v trestním řízení. Celní orgány neměly pravomoc rozhodnout, neboť ta vznikla s ohledem na čl. 36 odst. 1 Úmluvy německým orgánům.
16. Obsahem čtvrtého žalobního bodu bylo tvrzení žalobkyně, že napadené rozhodnutí je nezákonné, protože žalovaný neprovedl navrhované svědecké výpovědi A. J., S.C. a A. T., pročez byl skutkový stav zjištěn nedostatečně a byl porušen § 92 odst. 2 daňového řádu. Nebyl proveden stěžejní důkazní prostředek. Postup celních orgánů byl účelový a bylo porušeno právo žalobkyně na řádné zjištění skutkového stavu. Žalobkyně byla postavena do procesně neřešitelné situace. V rozporu se zásadou bezprostřednosti dokazování se celní

orgány vyhýbají provedení svědeckých výpovědí a nahrazují je listinnými důkazy z trestního řízení, kterého se žalobkyně nemohla účastnit. Uvedeným postupem bylo porušeno právo žalobkyně na spravedlivý proces. Neobstojí ani tvrzení žalovaného o nadbytečnosti provedení svědeckých výpovědí, protože pro výsledek daňového řízení nemohou být rozhodující závěry trestního řízení (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 11. 2009, č.j. 8 Afs 86/2008-95, ze dne 25. 4. 2012, č.j. 2 Afs 33/2011-78 atd.). Za nadbytečné mohou být důkazy označeny pouze tehdy, byla-li určitá skutečnost zjištěna jednoznačně, s ohledem na výše uvedené je však takové vysvětlení absurdní. Pokud A.J. odmítl v trestním řízení vypovídat a následně uzavřel Dohodu, tím spíše měl žalovaný jeho výslech provést. Uzavření Dohody jej motivuje k tomu, aby vypovídal, byť mu to bude v rámci zvažovaného podmíněného propuštění přičteno k tíži. Dohoda nemůže doložit tvrzený skutkový průběh a nahradit výpověď odsouzených. Mohli být motivováni tím, aby si zajistili co nejnižší trest, protože bylo lhostejné, kde došlo k porušení tranzitního režimu. V případě uzavření Dohody je skutek často kopírován z usnesení o zahájení trestního stíhání.

17. Žalovaný netvrdí, že by se žalobkyně na podvodné činnosti podílela (to vylučují závěry OČTŘ). Je tedy absurdní, aby žalobkyně musela nejprve popsat jednání podvodníků a žalovaný by až následně výslechy provedl. Žalobkyně nemá povinnost uvést, co má být výpovědi prokázáno (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2023, sp. zn. 4 Afs 349/2019). Žalobkyně navíc uvedla, k čemu mají být svědci vyslechnuti. Žalovaný tedy nedostatečně zjistil skutkový stav.
18. Dle pátého žalobního bodu není jasné, co bylo obsahem vozidla při zapečetění plombou v Srbsku, ani to, co bylo dovezeno do celního skladu v Praze. Žalovaný se jen domnívá, že do EU vstoupil tabák do vodní dýmky, do celního skladu však dorazila navoněná a zvlhčená sláma. Důkazy, které mohly odhalit, co do Prahy skutečně dorazilo, byly zničeny. Závěry o tom, že ve všech případech bylo uskladněno jiné zboží, než které bylo propuštěno do tranzitního režimu, jsou nepodložené. Nejde o to, zda prohlášení byla v Srbsku napadena či zrušena, ale co bylo skutečně předmětem dodávky. Zejména není jasné, co bylo uskladněno v pásnu ESCES. Závěry žalovaného jsou nepřezkoumatelné, protože se opírají pouze o závěry celně technické laboratoře, které nelze ověřit. Celní úřad přitom znemožnil přezkum (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 10. 2007, č.j. 1 Afs 42/2007-55). Tvrzení o tom, že se nejednalo o deklarovaný tabák, je tudíž nepřezkoumatelné a žalovaný neunesl důkazní břemeno. Celní orgány sice odebraly 491 vzorků zboží, více než polovina však byla před otestováním zničena. Je třeba ctít zásadu *in dubio mitius*.
19. V šestém žalobním bodě žalobkyně namítla, že stanovení spotřební daně a DPH bylo mimo předmět a rozsah daňové kontroly. Dle žalobkyně byla kontrola podle jejího vymezení zaměřena jen na splnění povinnosti cla a nikoliv na plnění povinnosti ve vztahu ke spotřební dani a DPH (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 10. 2018, sp. zn. 9 Afs 337/2018 nebo ze dne 3. 11. 2004, sp. zn. 1 Afs 19/2004). Zahájení daňové kontroly je nadto předpokladem pro přerušení lhůty pro stanovení daně, která tedy marně uplynula.
20. V sedmém žalobním bodě žalobkyně namítla účelovou manipulaci se správním spisem. Dle žalobkyně docházelo k účelovému zpětnému dotváření spisového materiálu, který nebyl veden v časové posloupnosti. To dokládá účelovost postupu celních orgánů.

III. Vyjádření žalovaného

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

21. Žalovaný soudu navrhl zamítnutí žaloby. K prvnímu žalobnímu bodu s odkazem na čl. 3 Dodatku uvedl, že celním dluhem je povinnost osoby zaplatit částku dovozního či vývozního cla a jiné poplatky splatné s ohledem na zboží propuštěné do tranzitního režimu. Těmito jinými poplatky jsou také daně (spotřební daň a DPH). Daně nejsou stanoveny v souvislosti se zdaňovacím obdobím, ale se vznikem celního dluhu.
22. K druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že postupoval v souladu se zákonem. Žalobkyni seznámil se všemi podklady, které z trestního spisu získal. Ta je nijak nezpochybnila a při své argumentaci z nich vycházela. Provedením důkazů z trestního řízení žalovaný napravil pochybení celního úřadu a řádně tyto důkazy vyhodnotil. Žalobkyně byla s provedenými důkazy seznámena, byla jí dána možnost se k nim vyjádřit a navrhnout další důkazy. Navrhla jen výslech odsouzených. Skutkový stav byl však dostatečně zjištěn a jejich výslech by nepřinesl nic nového. Žalobkyně ve správním řízení netvrdila jiný průběh skutkových okolností. Celní dluh vznikl, zboží uniklo celnímu dohledu a za dluh je odpovědná žalobkyně. Způsob vynětí zboží bez porušení celních uzávěr je nerozhodný. Trestní a daňové (celní) řízení se sice liší, mohou na sebe však navazovat (§ 148 odst. 6 daňového řádu). Judikatura, kterou argumentuje žalobkyně, na věc nedopadá. K založení odpovědnosti žalobkyně za celní dluh žalovaný nevycházel z trestního rozsudku, tato odpovědnost plyne přímo z prohlášení. Žalovaný z trestního rozsudku vycházel toliko co do popisu skutku, a to k popisu skutkových zjištění a k podpoře závěru, že zboží uniklo celnímu dohledu. Trestní rozsudek byl použit jako důkaz, který podporuje dokazováním zjištěný skutkový stav (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2022, č.j. 7 Afs 114/2020-29). Byly splněny také podmínky definované rozsudkem NSS ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119. Příslušné listiny z trestního spisu se do právní sféry žalovaného dostaly v souladu se zákonem a byly žalobkyni zpřístupněny. Žalovaný nezaložil své závěry výhradně na listinách z trestního řízení. Od srbské celní správy opatřil prohlášení, pořídil protokoly o zkouškách vzorků a stanoviska k celnímu zařazení zboží. Z ničeho neplyne, že by důkazy získané z trestního řízení nebyly věrohodné. Nejsou ani nepřipustné, přičemž pokud jde o podání vysvětlení, žalovaný vždy vycházel také z protokolu o výslechu.
23. Námitku obsaženou ve třetím žalobním bodě žalovaný vypořádal ve správním řízení, přičemž žalobkyně ji v odvolání nevznesla. Příslušnost správních orgánů plyne z čl. 36 odst. 1 Úmluvy a čl. 112 odst. 1 písm. a) Dodatku. Nesrovnalosti byly zjištěny na území ČR, kde také došlo k odnětí zboží celnímu dohledu. S výpovědí A.T. se žalovaný vypořádal, není sice ve vztahu k vyjmutí zboží celnímu dohledu jednoznačná, ale závěrům žalovaného neodporuje. Okamžik a místo žalovaný upřesnil na základě trestního rozsudku. Obžalovaní se přiznali, že k vyložení zboží a odnětí celnímu dohledu došlo před cestou do Německa. Ani výpověď S. C., který viděl plomby v domě, není se skutkovými zjištěními v rozporu. Znamená to, že byly z vozidel sundávány a opět přikládány bez poškození. I kdyby nebyla všechna vozidla v Chotovinách otevřena, již odkloněním z trasy do Berlína došlo k odnětí celnímu dohledu, když pro odklonění zboží směřujícího k celnímu úřadu v ČR do Německa nebyl důvod. Princip *in dubio mitius* souvisí s výkladem právních norem, zde se však jedná o skutková zjištění, přičemž žalobkyně svá tvrzení neprokázala. Pro žalobkyni je nadto nerozhodné, zda budou na základě Úmluvy rozhodovat české nebo německé orgány. Žalobkyně je za celní dluh odpovědná a snaží se prodlužovat daňové řízení.
24. Ke čtvrtému žalobnímu bodu žalovaný konstatoval, že žalobkyně nikdy neuvedla, k prokázání jaké skutečnosti měly navrhované výsledky sloužit. Navrhla je v odůvodnění odvolání, řádně však svědky neoznačila a neuvedla, k čemu mají být vyslechnuti. Poté

doplnila, že jimi má být prokázán „celý skutkový stav“. Uvedený důkazní návrh byl veden snahou prodloužit řízení (v daňovém řízení byly k dispozici výpovědi z trestního řízení). Za spekulace pak žalovaný označil tvrzení o motivaci obviněných. Žalovaný neměl z trestního řízení nic, s čím by žalobkyni neseznámil. I bez provedeného trestního řízení bylo z odebraných vzorků zjištěno, že zboží neobsahuje tabák. Z prohlášení pak bylo zjištěno, že držitelem režimu je žalobkyně, která je tedy odpovědná za celní dluh.

25. K pátému žalobnímu bodu žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že to, jaké zboží opustilo Srbsko a bylo předmětem prohlášení, plyne právě z nich. Za jejich pravdivost a úplnost odpovídá žalobkyně. To, co bylo skutečně dovezeno, prokazují protokoly o odběru a zkouškách vzorků a stanoviska k sazebnímu zařazení. Část vzorků sice musela být zničena, z trestního řízení však plyne, že do pásma ESCES nikdy neměl být uložen dovezený tabák, ale šlo o dlouhodobou a sofistikovanou trestnou činnost, jejímž cílem bylo dovézt ze Srbska originální tabákové výrobky bez úhrady cla, daní a jiných poplatků. Za tímto účelem byl originální tabák vždy nahrazen náhražkou a uložen v pásmu ESCES bez úmyslu jej dále vyvézt a zaplatit clo. Žalobkyně neprokázala splnění povinnosti držitele tranzitního režimu. Držitel tranzitního režimu odpovídá za splnění jeho podmínek a je povinen jejich splnění prokázat.
26. Předmět a rozsah daňové kontroly byl stanoven v souladu se zákonem a byl definován tranzitními operacemi. K sedmému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že celní úřad nevedl správní spis ideálně, což bylo dáno tím, že se řízení částečně prolínalo s řízením trestním a bylo vedeno i proti dalším dlužníkům. Žalovaný mu tedy uložil, aby spis rekonstruoval a seřadil. K žádné nezákonné manipulaci se spisem nedošlo. Žalobkyni byl kompletní spisový materiál zpřístupněn v elektronické podobě, přičemž ve správním řízení žalobkyně nepřehlednost ani manipulaci se spisem nenamítala. Ve správním spise jsou založeny veškeré podklady, a napadené rozhodnutí tudíž není nezákonné.

IV. Replika žalobkyně

27. V replice žalobkyně setrvala na svém procesním stanovisku. K prvnímu žalobnímu bodu uvedla, že o clu, DPH a spotřební dani nelze rozhodnout jedním rozhodnutím a žalovaný na všechny tyto „berně“ nesprávně uplatnil totožnou lhůtu pro oznámení celního dluhu. Dále žalobkyně zopakovala námitky obsažené ve třetím a čtvrtém žalobním bodě.

V. Duplika žalovaného

28. Žalovaný ve své duplice zopakoval argumentaci uvedenou již v dřívějších podáních.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

29. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí [§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].
30. Soud vyšel při posouzení věci z následně uvedené právní úpravy:
31. Podle čl. 3 písm. l) Dodatku je „dluhem“ povinnost osoby zaplatit částku dovozního či vývozního cla a jiné poplatky splatné s ohledem na zboží propuštěné do společného tranzitního režimu.
32. Podle čl. 112 odst. 1 písm. a) Dodatku platí, že dluh ve smyslu čl. 3 odst. 1 vzniká odnětím zboží společnému tranzitnímu režimu.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

33. Podle čl. 112 odst. 3 písm. a) Dodatku vzniká dluh v momentě, kdy bylo zboží odňato společnému tranzitnímu režimu nebo kdy nebyly splněny podmínky pro použití společného tranzitního režimu či přestaly být plněny.
34. Podle čl. 113 odst. 1 Dodatku Dlužníkem je:
- a) osoba, jež byla povinna splnit podmínky, kterými se řídí propuštění zboží do společného tranzitního režimu nebo použití společného tranzitního režimu;
 - b) každá osoba, jež si byla nebo si měla být vědoma, že podmínka podle úmluvy nebyla splněna, a jež jednala jménem osoby, která byla povinna danou podmínku splnit, nebo osoba, jež se účastnila úkonu, který vedl k nesplnění dané podmínky;
 - c) každá osoba, která získala nebo držela dotyčné zboží a v okamžiku získání nebo přijetí zboží si byla nebo si měla být vědoma, že nebyla splněna některá podmínka podle úmluvy nebo podle celních předpisů;
 - d) držitel režimu.
35. Podle čl. 113 odst. 4 Dodatku je-li za úhradu částky odpovídající jednomu dluhu odpovědných více osob, jsou za platbu této částky odpovědny společně a nerozdílně.
36. Podle čl. 114 odst. 1 písm. a) Dodatku vzniká dluh na místě, kde nastaly skutečnosti vedoucí ke vzniku celního dluhu (shodně čl. 87 odst. 1 celního kodexu).
37. Podle čl. 159 odst. 1 celního kodexu Unie platí, že nestanoví-li právní předpisy Evropské unie jinak (jak činí např. v čl. 159 odst. 3 celního kodexu Unie), určí věcnou a územní příslušnost jednotlivých celních orgánů na svém území členské státy.
38. Podle § 4 odst. 2 písm. b) zákona č. 242/2016 Sb., celního zákona je správce cla, který jako první zjistil skutečnosti, na jejichž základě vznikl celní dluh, místně příslušný k doměření cla.
39. Podle § 9 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“)
40. Podle § 23 odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) zdanitelné plnění je uskutečněno a povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží vzniká odnětím zboží, které není zbožím Evropské unie, celnímu dohledu.
41. Žalobkyně předně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Tu spatřovala ve skutečnosti že clo, spotřební daň a DPH plynou z odlišných právních předpisů a řídí se odlišnými principy, přičemž žalobkyně postrádala přezkoumatelnou úvahu ke stanovení daně a určení zdaňovacího období, za něž byla daňová povinnost stanovena.
42. Soud ve vztahu k vypořádání této námitky nejprve uvádí, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je namístě jen tehdy, pokud správní orgán opomene podstatnou námitku účastníka řízení vypořádat zcela. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, čj. 2 As 37/2006 – 63, č. 1112/2007 Sb. NSS), nevypořádá se se všemi odvolacími námitkami (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, čj. 8 Afs 66/2008 – 71), či neuvede důvody, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.

7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). Pokud však vyloží, proč se s danou námitkou neztotožňuje, nelze již hovořit o nepřezkoumatelnosti, byť by se závěr vyslovený správním orgánem jevil zcela mylný a nepřijatelný (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, a ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je tak vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat.

43. Soud napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným neshledal. Předmětem řízení bylo stanovení povinnosti úhrady celního dluhu. Pojem celní dluh je definován v čl. 3 písm. l) Dodatku, podle něhož se jedná o (i) částku dovozního a vývozního cla a (ii) jiné poplatky splatné s ohledem na zboží propuštěné do společného tranzitního režimu. Jedním z oněch „jiných poplatků“ splatných se vznikem celního dluhu je dle § 9 odst. 2 zákona o spotřebních daních také spotřební daň (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2014, č. j. 8 Afs 54/2013-55). Odnětím zboží celnímu dohledu vznikla dle shora citovaného § 23 odst. 1 písm. d) ZDPH také povinnost zaplatit příslušnou DPH. Z dotčených ustanovení přitom vyplývá, že daňová povinnost nevzniká v určitém zdaňovacím období, ale je navázána na vznikl celního dluhu (resp. odnětí zboží celnímu dohledu). Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí na předmětná ustanovení odkázal a jednotlivé celní a daňové povinnosti uvedl v přehledných tabulkách. Námitka obsažená v prvním žalobním bodě je tedy nedůvodná.
44. Dále se soud zabýval žalobkyní namítanými vadami dokazování obsaženými ve druhém žalobním bodě. Celní orgány v posuzované věci dokazování provedly (doplnil je zejména v odvolacím řízení žalovaný), a to GPS záznamy jízdy vozidel, rozbory odebraných vzorků a současně do spisu zařadily velké množství listin z trestního řízení. Z konstantní judikatury NSS vyplývá, že použití písemností z trestního řízení v řízení daňovém je zásadně přípustné, a to včetně použití listin, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení. Již v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, Nejvyšší správní 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 pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny 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. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předešleny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech)“.* Uvedené závěry převzala i pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, ze dne

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

30. 11. 2009, č. j. 8 Afs 86/2008 - 95, ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 - 57, č. 1936/2009 Sb. NSS, 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).
45. Speciálně k otázce použitelnosti úředního záznamu stojí judikatura NSS na závěrech, že je nutné rozlišovat, v jakém řízení je úřední záznam použit a co je jeho obsahem. Zatímco ve vztahu k řízení podle zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů, u kterého se podpůrně postupuje dle správního řádu, NSS v rozsudku ze dne 9. 9. 2010, č. j. 1 As 34/2010 - 73 dospěl k jednoznačnému závěru, že v situaci, kdy *„Přestupkový zákon neobsahuje zvláštní normy týkající se důkazních prostředků a dokazování, a je třeba subsidiárně aplikovat správní řád, který v § 137 odst. 4 stanoví, že záznam o podání vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek“*, ve vztahu k jiným druhům řízení tak striktní závěry Nejvyšší správní soud nepřijal. Jmenovitě v rozsudku ze dne 16. 12. 2015, č. j. 4 As 132/2015-102 uvedl, že *„tato východiska však dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze bez dalšího aplikovat i na soudní přezkum rozhodnutí vydaných v ostatních typech správních řízení.“* Ve vztahu k daňovému řízení a použitelnosti úředního záznamu vyhotoveného v průběhu trestního řízení NSS v rozsudku ze dne 16. 6. 2016, č. j. 9 Afs 56/2016 - 39 uvedl, že *„vzhledem k tomu, 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 (§ 93 odst. 1, věta první, zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů), dokazoval i úředním záznamem o podaném vysvětlení, který navrhla žalobkyně. Důkaz svědeckou výpovědí získanou v daňovém řízení však zcela oprávněně považoval za závažnější (..)“* Judikatura NSS tedy nevyklučuje, aby v rámci daňového řízení byly úřední záznamy jako důkazní prostředek použity.
46. Soud tedy žalobkyní namítané vady dokazování neshledal. Žalovaný v odvolacím řízení doplnil správní řízení o dostatečné množství listin získaných z trestního řízení (usnesení o zahájení trestního stíhání, příkaz k domovní prohlídce, protokol o domovní prohlídce, protokoly o ohledání místa činu a dopravních prostředků, odborné vyjádření, zpráva o návštěvě svobodného celního pásma, úřední záznamy o podání vysvětlení a protokoly o výsledku svědků atd.), které v souhrnu s dokazováním provedeným před celním úřadem tvoří ucelený řetězec důkazů, které spolehlivě prokazují správními orgány učiněná skutková zjištění.
47. Nedůvodná je také námitka obsažená ve třetím žalobním bodě, že celní orgány nebyly příslušné k vymáhání celního dluhu. Celní orgány dospěly k závěru, že ke vzniku celního dluhu došlo v důsledku porušení (nesplnění) podmínek společného tranzitního režimu, neboť zboží, které bylo předmětem tranzitních T1 deklarací (T1 MRN 18RS025011CF23GSF8 a T1 MRN 18RS025011C9Y7KSZ0), nebylo v nezměněném stavu předloženo celnímu úřadu určení v Praze, přičemž bylo následně zjištěno, že dotčené zboží bylo odňato celnímu dohledu. Soud dospěl ve shodě s názorem celních orgánů k závěru, že ke vzniku celního dluhu došlo na území ČR. Z usnesení Policie ČR NCOZ, o zahájení trestního stíhání osob (spol. ORLEGRAN, s.r.o.) ze dne 6. 4. 2021, č.j. NCOZ-2935-5/TČ-2021-417203-F vyplývá, že originální zboží, jež bylo předmětem shora uvedených T1 deklarací, bylo na území ČR (na adrese Lomená 212, Chotoviny) zaměněno za neoriginální směs, ve které byla namísto tabáku máta a další ingredience, a která byla umístěna do originálních obalů, ze kterých byla vyňata původní tabáková směs a z Chotovin

transportována do Německa. Tento skutkový průběh plyne rovněž z trestního rozsudku, jímž byla na základě § 314r odst. 2 trestního řádu schválena Dohoda, a který ve vztahu k obžalované společnosti ORLEGRAN nabyl právní moci dne 13. 7. 2022. Tímto rozsudkem byla, mimo jiných subjektů, ze zvlášť závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a zločinu porušení předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou uznána vinnou společnost ORLEGRAN, s.r.o., tedy společnost, jež byla dotčenými T1 deklaracemi vymezena jako příjemce zboží. Popsaný sled událostí, ze kterého plyne, že nákladní vozidlo ze Srbska (Bělehrad) mířilo do ČR (Chotoviny) a odtud do Německa (Berlín), plyne též z výpovědi řidiče A. T. zachycené v protokolu ze dne 4. 8. 2021, č.j. NCOZ-2935-213/TČ-2021-417203-F.

48. Na základě shora popsaného skutkového stavu, jež byl v řízení před celními orgány (i v trestním řízení) prokázán, plyne, že k primárnímu porušení celní závěry a vyložení originálního zboží v rozporu s podmínkami společného tranzitního režimu, a tedy ke vzniku celního dluhu, došlo na území ČR, nikoli na území Německa, jak uvádí žalobkyně. Z tohoto důvodu je k vyměření celního dluhu dána pravomoc Celní správy ČR.
49. Soud dále nesouhlasí ani s tvrzením žalobkyně obsaženým ve čtvrtém žalobním bodě. V něm žalobkyně namítla nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu neprovedení svědeckých výpovědí A. J., S.C. a A. T. a porušení § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný k odmítnutí provedení předmětných svědeckých výpovědí v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že považuje skutkový stav za dostatečně prokázaný podklady z trestního spisu, kde byl odsouzeným poskytnut dostatečný prostor pro vyjádření. Odvolací orgán také výsledku A. T. a S. C. využil pro zjištění skutkového stavu, jak bylo uvedeno výše. Současně nevyužil výsledků A. J., protože ten do protokolu o výsledku svědka odmítl vypovídat. Všichni obvinění se následně v trestním řízení k trestné činnosti doznali, o čemž svědčí schválení dohody o vině a trestu. Žalovaný považoval shromážděné důkazy za věrohodné a dostatečné k prokázání skutkového stavu, čemuž soud přisvědčuje. Žalobkyně nadto neuvedla, co by mělo být výsledkem jí navržených svědků prokázáno.
50. Soud si je vědom rozsudku ze dne 23. 6. 2022, č.j. 4 Afs 349/2019-68, v němž Nejvyšší správní soud k otázce neprovedení důkazu pro nadbytečnost uvedl, že toto je „zásadně možné jen tehdy, když je nějaká skutečnost již nade všechnu rozumnou pochybnost prokázána jinými důkazy a je vyloučeno, že by mohl přispět k objasnění nějaké otázky, jež je v daném řízení významná. V projednávané věci je přitom zřejmé, že realizace sporných plnění nebyla dosud dostatečně prokázána. Žalovaný totiž svůj závěr založil na tom, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání faktického přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Za této situace měla mít možnost tuto rozhodnou skutečnost prokázat dalšími relevantními důkazy, které navrhla provést.“ Žalovaný nicméně v odůvodnění napadeného rozhodnutí k jednotlivým návrhům žalobkyně na výsledky svědků srozumitelně a racionálně zdůvodnil, proč jejich provedení nebylo potřebné. Již provedené důkazy považoval za dostatečné pro posouzení věci. Soud konstatuje, že z dokazování provedeného ve správním řízení (a to nejen z důkazů získaných v trestním řízení, ale také z prohlášení, protokolů o odběru a zkouškách vzorků, GPS záznamů atd.) vyplynul zcela věrohodný obraz skutkového děje. Žalovaný přitom v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu náležitě posoudil přínos žalobkyní navržených důkazních prostředků a zdůvodnil, proč nemohly být potřebné ke zjištění skutkového stavu. Žalobkyně v žalobě užila de facto zcela totožnou obecnou formulaci, kterou užila v odůvodnění odvolání, a sice, že jejich provedení navrhla „za účelem objasnění podstatných skutkových okolností (jak bylo

zboží dopravováno, kde se vykládalo, kde došlo k porušení plomb, jak probíhala nakládka padělků a další převoz do celního skladu). Tyto skutečnosti však již byly nad veškerou rozumnou pochybnost zjištěny ve správním řízení, a to nejen na základě důkazů získaných z trestního řízení. Žalobkyně přitom navrhla pouze výpovědi těch svědků, které byly v trestním řízení provedeny, resp. svědka, který odmítl vypovídat. Žalobkyně přitom k návrhu důkazu výpovědi posledně uvedeného svědka uvedla pouze ničím nepodložené, vnitřně rozporné a dle náhledu soudu také účelové tvrzení, že uzavření Dohody jej motivuje k tomu, aby vypovídal, byť mu to bude v rámci zvažovaného podmíněčného propuštění přičteno k tíži. Za daných okolností soud uzavírá, že ani námitka obsažená ve čtvrtém žalobním bodě není důvodná.

51. Soud nevešel ani na tvrzení žalobkyně obsažené v pátém žalobním bodě, že nebylo prokázáno, co bylo obsahem vozidla při zapečetění plombou v Srbsku, ani co bylo dovezeno do celního skladu v Praze. Žalovaný správně konstatoval, že skutečnost, jaké zboží opustilo Srbsko a bylo propuštěno do tranzitního režimu na základě prohlášení, je prokázána právě prohlášeními. Je to ostatně žalobkyně, kdo za jejich pravdivost a úplnost odpovídá, a je tedy s podivem, že nyní jejich obsah zpochybňuje. Tvrzení žalobkyně jsou navíc v tomto směru zcela obecná, a nejsou tedy způsobila dostatečně zpochybnit pravdivost údajů obsažených v prohlášení. To, co bylo dovezeno do pásma ESCES, pak bylo prokázáno protokoly o odběru a zkouškách vzorků a stanovisky k sazebnímu zařazení zboží. Dle protokolů o odběru a zkouškách vzorků nebyla v žádném z odebraných vzorků zjištěna přítomnost tabáku, naopak v nich byly nalezeny stopy máty. To potvrzuje skutkovou verzi zjištěnou správními orgány, že tabák do vodních dýmek byl do ČR dovezen ze Srbska, v Chotovinách následně vyňat z originálních obalů a převezen do Berlína, kde byl vyložen. V Chotovinách byl poté vyměněn za shora uvedenou náhražku z máty a glycerolu. Ta byla následně v originálních obalech přepravena do pásma ESCES, kde byla ponechána.
52. Hodlala-li žalobkyně zpochybnit pravdivost prohlášení, bylo na ní, aby v tomto směru nejen uvedla relevantní tvrzení, ale tato svá tvrzení také prokázala. Nic takového se však ve správním ani soudním řízení nestalo.
53. Důvodný není ani šestý žalobní bod, podle něhož stanovení spotřební daně a DPH bylo mimo předmět a rozsah daňové kontroly. Jak správně poznamenal žalovaný, rozsah celní kontroly byl dostatečně definován tranzitními operacemi. V Oznámení o zahájení kontroly zboží vyjmutého z celního dohledu ze dne 16. 3. 2022, č.j. 161151-3/2022-510000-51.2 bylo jako předmět kontroly evidované pod č. NK0020/22/510501 označeno zboží (tabák do vodních dýmek pod obchodním označením AL FAKHER) specifikované následovně:

Tranzit číslo	MRN	Čistá hmotnost (kg)	Faktura č.	Datum vystavení faktury	Celková hodnota (EUR)
6	18RS025011CF23GSF8	954	10/2018	20.07.2018	9540
7	18RS025011C9Y7KSZO	1332	9/2018	20.07.2018	13320

54. Rozsah kontroly byl definován jako „splnění povinností stanovených v celních předpisech (čl. 5 odst. 2 celního kodexu Unie) pro vstup zboží, které není zbožím Unie, na celní území Unie a pro celní dohled nad daným zbožím“. Současně bylo dle čl. 79 odst. 3 celního kodexu zahájeno

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

vyměřovací řízení. Jak vysvětlil žalovaný, správně mělo být postupováno podle Úmluvy, žalovaný však dané vady v odvolacím řízení napravit a soud nedospěl k závěru, že by tyto vady měly vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Jak již bylo soudem vysvětleno shora, vznikem celního dluhu, resp. odnětím zboží celnímu dohledu vzniká povinnost uhradit nejen clo, ale také příslušnou spotřební daň a DPH. Byla-li tedy zahájena kontrola zboží vyjmutého z celního dohledu, jejíž rozsah byl definován nejen příslušnými celními deklaracemi, ale také jako splnění povinností stanovených v celních předpisech, nebylo nutné, aby v oznámení o zahájení kontroly zboží byla samostatně zmíněna také spotřební daň a DPH. K přerušení lhůty pro stanovení daně tedy v posuzovaném případě nepochybně došlo a tato lhůta tedy v posuzované věci marně neuplynula.

55. Soud neshledal důvodným ani tvrzení o účelové manipulaci se správním spisem, které žalobkyně uplatnila v sedmém žalobním bodě. Žalobkyně pouze obecně namítla, že docházelo k účelovému zpětnému dotváření spisového materiálu, který nebyl veden v časové posloupnosti, aniž by konkretizovala byť jen jediný takto „dotvořený“ dokument či vysvětlila, proč se podle ní jednalo o účelovou manipulaci. Žalovaný naopak srozumitelně vysvětlil, že celnímu úřadu uložil, aby spis rekonstruoval a seřadil tak, aby jeho vedení odpovídalo požadavkům zákona. Ze správního spisu nevyplývá, že by docházelo k jakékoliv manipulaci s ním, tím méně v rozporu se zákonem. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení písemností ze dne 29. 1. 2024, č.j. 6876/2024-900000-314 vrátil celnímu úřadu správní spis dle § 113 daňového řádu s odůvodněním, že spisový materiál nesplňoval zákonné náležitosti § 64 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a spisového řádu č. 10/2016. Ve správním spise předloženém odvolacímu orgánu nadto absentovaly dokumenty získané celním úřadem z trestního řízení. Celní úřad následně seřadil správní spis tak, aby odpovídal požadavkům zákona.
56. Jak konstatoval NSS například v rozsudku ze dne 24. 8. 2016, č.j. 1 As 80/2016 -30, „(v)e správním soudnictví soudy poskytují ochranu veřejným subjektivním právům (§ 2 s. ř. s.). Správní soudy obecně bdí nad dodržováním hmotného i procesního práva správními orgány. Procesní pravidla však nejsou samoúčelná, ale slouží k uplatňování a prosazování subjektivních hmotných práv. Prostor pro zásah soudu z důvodu procesního pochybení správního orgánu je proto dán jen tehdy, pokud pochybení mohlo mít vliv na subjektivní hmotná práva. Naopak tento prostor dán není, pokud sice správní orgán při své činnosti pochybil, avšak pochybení se ve hmotných subjektivních právech účastníka nijak neprojeвило. V takovém případě by se totiž rozhodnutí správního orgánu pro nepodstatnou vadu řízení zrušilo a následně by správní orgány vydaly po obsahové stránce rozhodnutí stejné, pouze již bez oné procesní vady. Takovýto postup by nejen postrádal logiku, navíc by ale i neodůvodněně plýtvал prostředky účastníků řízení, stejně jako prostředky veřejnými (zásada procesní ekonomie).“
57. V tomto případě soud vliv procesního pochybení celního úřadu na zákonnost napadeného rozhodnutí neshledal, a ani z tvrzení žalobkyně žádná taková možnost neplyne. Žalobkyně o veškerých podkladech tvořících důkazy založených ve spise věděla. Žalovaný ji v průběhu odvolacího řízení výzvou ze dne 19. 3. 2024, č.j. 15985/2024-900000-314 seznámil s veškerými poklady, které byly do spisu doplněny a poučil ji o možnosti nahlédnout do spisového materiálu. Následně žalovaný zaslal právní zástupkyni žalobkyně na základě její žádosti jako přílohu rozhodnutí o prodloužení lhůty ze dne 9. 4. 2024, č.j. 18973/2024-900000-314 kompletní spisový materiál na DVD. Právní zástupkyně žalobkyně jej tedy měla neomezeně k dispozici. V tomto směru tedy k porušení procesních práv žalobkyně nedošlo.

58. Nesprávné vedení spisového materiálu ve smyslu požadavků na spisovou službu je pouze formální vadou bez vlivu na zákonnost napadeného rozhodnutí. Tato vada byla nadto na základě pokynu žalovaného celním úřadem v průběhu odvolacího řízení napravena.
59. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. prvním výrokem rozsudku zamítl. Za splnění podmínek uvedených v § 51 s.ř.s. rozhodl soud o věci samé bez nařízení ústního jednání.
60. Žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 27. února 2025

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu