



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **S. V.**, zastoupeného Mgr. Markem Nemethem, advokátem se sídlem Opletalova 1015/55, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2016, čj. 6064-2/2016-900000-304.5, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 4. 2019, čj. 6 Af 34/2016-89,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dne 5. 11. 2013 provedla Policie ČR prohlídku nebytových prostor v žalobcově pronájmu. Nalezla a zajistila při ní mimo jiné čtyři kartonové krabice s tabákem o celkové hmotnosti 450,2 kg. Prohlídky se účastnil rovněž pověřený celní orgán, který odebral z nalezeného tabáku vzorky a nechal je podrobit analýze v Celně technické laboratoři Generálního ředitelství cel (dále též „CTL“). Z laboratorní analýzy vyplynulo, že vzorky jsou řezaným tabákem, který lze kouřit bez dalšího průmyslového zpracování. Protože žalobce nepředložil ke skladovanému tabáku doklady prokazující jeho řádné zdanění, vyzval ho dne 2. 7. 2014 Celní úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) k podání daňového přiznání. Jelikož žalobce výzvě ve lhůtě nevyhověl a správce daně zjistil, že žalobce skladoval tabákové výrobky ve volném daňovém oběhu, aniž prokázal jejich řádné zdanění či oprávněné nabytí bez daně, vyměřil mu správce daně z moci úřední spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2013 ve výši 736 077 Kč [podle § 9 odst. 3 písm. e) a § 4 odst. 1 písm. f) zákona 353/2003 Sb., o spotřebních daních]; daň přitom stanovil podle pomůcek (§ 98 daňového řádu).

[2] Žalobce se proti platebnímu výměru odvolal. Žalovaný vyhověl jen jedné žalobcově námitce, podle níž správce daně stanovil spotřební daň z tabáku o nesprávně zjištěné hmotnosti, neboť od ní neodčetl váhu kartonových obalů (v souhrnu asi 60 kg). Žalovaný tedy změnil rozhodnutí správce daně tak, že se žalobci vyměruje spotřební daň z tabáku v množství 390,2 kg o výši 637 977 Kč. Ve zbytku žalobcovo odvolání zamítl.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Městský soud v Praze zamítl.

II. Kasační řízení

II.A Kasační stížnost žalobce

[4] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost. Namítá v ní, že prohlídka pronajatých prostor byla provedena bez jeho přítomnosti, a současně odmítá závěr žalovaného a městského soudu, že se sám dobrovolně odmítl prohlídky účastnit. Stěžovatel nebyl přítomen při odběru vzorků, vzorky mu nebyly předány, a navíc z fotografií je patrné, že vzorky nejsou zapečetěné. Podle stěžovatele postupovaly celní orgány i CTL v rozporu se závaznými vnitřními pokyny, když odebraly a následně zkoumaly tři vzorky, z nichž každý byl o hmotnosti menší než 2 kg.

[5] Ačkoli správce daně věděl, že je proti stěžovateli vedeno trestní řízení (v němž ostatně sám vystupuje jako poškozený), nutil jej výzvou k podání daňového tvrzení k sebeobviňování. Správce daně totiž stěžovatele nutil tvrdit a prokazovat skutečnosti, na základě kterých by v trestním řízení mohl být teoreticky odsouzen.

[6] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu, že odborné stanovisko znalce, které městskému soudu předložil, nezpochybňuje způsobilost tabáku ke kouření. Podle stěžovatele znalec jasně uvedl, že se může jednat o tabákový odpad.

[7] Další okruh stěžovatelových námitek se týká výzvy správce daně k podání daňového přiznání. Podle stěžovatele byla výzva nedostatečná, neboť v ní správce daně neuvedl, o jaký výrobek či druh výrobku se přesně jedná, ani na základě kterých podkladů dospěl k závěru, že je stěžovatel plátcem spotřební daně. Stěžovatel v reakci na výzvu uvedl, že mu žádná daňová povinnost nevznikla. Pokud správce daně nepovažoval toto stěžovatelovo tvrzení za dostatečné, měl stěžovatele vyzvat, aby své stanovisko blíže odůvodnil a vysvětlil.

[8] Podle stěžovatele nebyly naplněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatel měl v úmyslu podat daňové tvrzení až po skončení trestního řízení, ale to mu správce neumožnil a odmítl přerušit daňové řízení do skončení toho trestního. Stěžovatel neporušil povinnost součinnosti, neboť nemohl být nucen poskytovat důkazy proti vlastní osobě. Správce daně nepřipustně vyměřil daň na základě dokazování, ačkoli formálně uvedl, že tak učinil podle pomůcek. Stěžovatel neví, zda má považovat protokol o zkoušce za důkazní prostředek podle § 94 a § 95 daňového řádu, CTL není nezávislým a nestranným znalcem. Z rozhodnutí žalovaného nevyplývá, proč byla použita ta která pomůcka, ani k jakým okolnostem pro stěžovatele výhodným správce daně přihlédl.

II.B Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný odkázal na protokoly o prohlídkách stěžovatelova domu i pronajatých skladovacích prostor, z nichž vyplývá, že stěžovatel byl před započítím prohlídek řádně poučen o svém právu být jejich provádění přítomen a že se jich výslovně na základě vlastního rozhodnutí

odmítl účastnit. Nebylo chybou žalovaného, že neměl komu předat vzorky náležející stěžovateli, ten si je ostatně mohl kdykoli převzít. Neučinil tak však ani na výzvu správce daně. Stěžovatelovo tvrzení, že vzorky nebyly zapečetěné, neodpovídá popisu CTL v protokolech ani přiložené fotodokumentaci.

[10] Celní předpis určuje velikost laboratorního vzorku tabáku v balení nezamýšleném pro drobný nebo velkoobchodní prodej a volně loženého tabáku cca 2 000 g nebo 30 hrstí. Tato přibližná velikost byla dodržena, CTL prozkoumala vzorky bez jakýchkoli výhrad a omezení plynoucích z váhy vzorků. Ale ani odebrání menšího vzorku tabáku bez konzultace s CTL bez dalšího neporušuje celní předpis, neboť konzultace je v takovém případě vhodná, nikoli povinná.

[11] Ke stanovení daně podle pomůcek žalovaný uvádí, že podmínka podle § 145 odst. 1 daňového řádu byla splněna, neboť žalobce nevyhověl výzvě a nepodal daňové přiznání. K podmínce podle § 98 daňového řádu sdělil, že možnost stanovit daň dokazováním i bez součinnosti s daňovým subjektem musí být zřejmá: nestačí poukazovat na to, že správce daně by hypoteticky mohl získat spolehlivé důkazy. Jelikož neměl správce daně předmět daně fyzicky k dispozici, vycházel z údajů policejního orgánu. Jako pomůcky pro stanovení daně použil sdělení (podnět) policejního orgánu a protokol o zajištění tabákových výrobků, které však například v důsledku provizorních podmínek pro vážení zajištěných věcí mohly trpět, a jak se také ukázalo, trpěly jistou mírou nepřesností. Bez alespoň elementární součinnosti se stěžovatelem nebylo možné hodnotit podnět policejního orgánu a jeho protokol jako důkaz. Žalovaný také zdůraznil, že stanovením daně podle pomůcek neupřel stěžovateli žádné možnosti procesní obrany ani jiná práva, která by mu náležela, stanovil-li by správce daně daň dokazováním.

II.C Replika žalobce

[12] Stěžovatel v reakci na vyjádření žalovaného vysvětluje pojem „hrst“ podle vnitřního celního předpisu (tři balíčky listů svázaných dohromady). Podle stěžovatele není pravdivé tvrzení žalovaného, že vzorku tabáku může být méně než 2 000 g (podle stěžovatele ho musí být minimálně 2 000 g), ani že stěžovatel nereagoval na výzvu k tvrzení daně. Stěžovatel trvá na tom, že vzorky nebyly zapečetěny tak, jak ukládá předpis (tedy drátkem nebo provázkem). Poukazuje na rozdíl v zaznamenané hmotnosti odebraného zboží podle protokolů o odběru a v záznamech CTL. Stěžovatel opakuje, že účast na prohlídkách neodmítl, a dodává, že se jich neúčastnil, neboť mu bylo špatně (celý den totiž nejedl, jak podle stěžovatele vyplývá z protokolu, který má k dispozici Policie Pardubice). Celníci mohli žalobci předat kontrolní vzorky kdykoli během dne 5. 11. 2013, jelikož po prohlídce skladu přišli na místo, kde se stěžovatel nacházel.

III. Právní hodnocení

[13] Kasační stížnost není důvodná.

III.A Prohlídka skladovacích prostor a odběr vzorků tabáku

[14] Stěžovatel uvádí, že se nikdy neodmítl účastnit prohlídky skladu, jak tvrdí městský soud. Jelikož probíhaly současně tři prohlídky, rozhodl se raději zůstat ve svém domě než jet do skladu.

[15] Tato námitka je nedůvodná. V protokolu o provedení prohlídky skladu ze dne 5. 11. 2013 v čase 8:15 – 12:30 hodin, který je součástí správního spisu, je dvakrát výslovně uvedeno,

že se stěžovatel odmítl této prohlídce účastnit (i po poučení podle § 85 odst. 1 trestního řádu). Z protokolu o provedení domovní prohlídky z téhož dne vyplývá, že se stěžovatel z vlastní vůle neúčastnil ani prohlídky místa svého bydliště a po celou dobu jejího provádění (od 6:45 do 23:20 hodin) setrval v obývacím pokoji domu. Oba protokoly jsou opatřeny stěžovatelovým podpisem, v protokolu o domovní prohlídce dokonce každá strana. Protokol o třetí prohlídce není součástí správního spisu, ovšem obsah dvou výše zmíněných jednoznačně vyvrací stěžovatelovo tvrzení.

[16] Pro věc je nerozhodné, že stěžovatel neměl v okamžiku provádění prohlídek advokáta. Oba protokoly, které stěžovatel bez výhrad podepsal, jasně svědčí o tom, že se stěžovatel prohlídek výslovně a o své vůli odmítl účastnit. Stěžovatelovo vysvětlení, že nebyl přítomen u prohlídek, neboť celý den nejedl a bylo mu špatně, je nepřesvědčivé. Stěžovatel byl řádně poučen o svém právu účastnit se obou prohlídek a policie začala prohledávat sklad bez stěžovatelovy přítomnosti až poté, co zjistila, že stěžovatel u žádné z prohlídek nechce být.

III.B Odběr vzorků tabáku

[17] Stěžovatel dále namítá, že mu policejní ani celní orgány nikdy nepředaly vzorky, stěžovatel nebyl odběru vzorků řádně přítomen, nebyl poučen o svých právech, nepodepsal protokol a nemohl vznášet případné námitky proti postupu celních a policejních orgánů. Celní orgány tím porušily vnitřní pokyn Generálního ředitelství cel č. 12/2007, konkrétně přílohu MP 05-02: *Metodický postup pro odběr vzorků tabáku a tabákových výrobků*. Vzorky současně nebyly zapečetěné.

[18] NSS souhlasí s tím, jak se s totožnou stěžovatelovou žalobní námitkou vypořádal městský soud v bodech 22, 23 a 24 rozsudku. Stěžovatel měl právo účastnit se prohlídky a odběru vzorků, nikoli povinnost. Stěžovatel svého práva dobrovolně nevyužil. Celní orgán při kontrole odebral rovněž vzorky pro stěžovatele, ovšem stěžovatel se jich začal domáhat až při ústním jednání se správcem daně dne 11. 9. 2015: podle protokolu se stěžovatelův zástupce zavázal, že do 18. 9. 2015 sdělí způsob převzetí rezervních vzorků, to však neučinil. Následně správce daně přípisem ze dne 16. 11. 2015 vyzval stěžovatele, aby sdělil termín převzetí rezervních vzorků tabáku, a uvedl adresu, na níž tyto vzorky skladuje. Stěžovatel na tento přípis nereagoval. Správce daně tedy stěžovatele dne 16. 12. 2015 předvolal k jednání ve věci předání rezervních vzorků. Při jednání dne 20. 1. 2016 stěžovatel sdělil, že nemůže převzít rezervní vzorky tabáku, dokud mu správce daně nepředá listiny a informace, které požadoval (listiny, které prokážou, že celní orgán podrobil analýze právě ty vzorky, které odebral stěžovateli, a informaci o tom, která osoba konzultovala s CTL množství tabáku).

[19] Stěžovatelovo tvrzení, že vzorky nebyly řádně zapečetěné, neodpovídá popisu vzorků v protokolech o zkouškách CTL („*Obal: Náhradní balení: dva průhledné plastové sáčky se strunovým uzávěrem zabezpečené a připevněné k sobě celní páskou CLO DOUANE, na jednom sáčku je průhlednou lepicí páskou přilepen evidenční štítek vzorku. Obal je beze stop poškození či nepovolené manipulace.*“). Nesvědčí o tom ani fotografie, které jsou k protokolům přiloženy.

[20] Celní orgán umožnil stěžovateli převzít vzorky, jakmile o to stěžovatel požádal. To považuje NSS za dostatečné. Stěžovatel si vzorky bez rozumného vysvětlení nepřevzal. Aby mohl soud shledat rozhodnutí nezákonným, musel by stěžovatel tvrdit skutečný a konkrétní zásah do svých práv (srov. obdobně rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2015, čj. 7 Afs 278/2014-23), a ne uplatňovat hypotetické námitky, které v kontextu věci působí navíc účelově.

[21] NSS nepřisvědčil ani stěžovatelově námitce, že celní orgány odebraly a následně zkoumaly vzorky o menší hmotnosti, než jim závazně ukládá metodická příručka pro vzorkáře (2 000 g).

Ačkoli z metodické příručky a její přílohy vyplývá, že minimální velikost laboratorního vzorku tabáku je cca 2000 g (strana V-1 vnitřního pokynu a strany 3 a 4 přílohy MP 05-02), podle téže příručky (strana V-3 vnitřního pokynu) platí, že „*je-li odebráno menší než doporučené minimální množství, pak je vhodné daný fakt konzultovat s CTL, kdy lze dohodnout požadovaný rozsah laboratorního zkoumání apod.*“. Z toho vyplývá, že množství 2 000 g pro jeden vzorek je *doporučené*, nikoli nezbytně nutné, a zároveň že konzultace s CTL před odebráním menšího než doporučeného vzorku je *vhodná*, nikoli povinná. Hrstmí žalovaný vůbec neargumentuje.

[22] Celní orgány tedy nepochybily, když odebraly menší než doporučené množství tabáku (1528 g a 1956 g pro vzorek 610201-13-11-501; 894 g a 870 g pro vzorek 610201-13-11-502; 924 g a 945 g pro vzorek 610201-13-11-503; a 906 g a 907 g pro vzorek 610201-13-11-504 včetně obalů). Z protokolů o zkoušce nevyplývá, že by CTL byla v přijetí svých závěrů jakkoli limitována množstvím vzorků. Je evidentní, že se závěry zkoumání CTL se vztahují jen na vzorky, které zkoumala, a nemůže tomu být jinak. Uvádí to i obecné upozornění vyvedené v protokolu drobným písmem: „*Výsledky zkoušek se týkají pouze předmětu zkoušky!*“ To je však zjevné z povahy znaleckého zkoumání a nelze z toho dovozovat, že tým CTL sama připustila, že při zkouškách nedodržela závazné předpisy, jak se stěžovatel pokouší tvrdit.

[23] Je pravda, že podle protokolů o odběru vzorků odebral celní orgán z každé ze čtyř krabic vždy 3x2 kg tabáku a tyto údaje neodpovídají hmotnosti vzorků, jak je obdržela a převážila CTL. NSS však sdílí názor městského soudu, že tento nesoulad lze vysvětlit provizorními podmínkami při odběru. Jelikož CTL identifikovala vzorky dalšími znaky (viz popis obalu výše, ke každému vzorku byl přiložen protokol o odběru, odpovídá místo odběru i označení kontrolovaného subjektu – stěžovatele), nevznikají jiné pochybnosti o původu vzorků. Ostatně jsou-li 2 kg doporučené množství každého odevzdaného vzorku, nemůže být hmotnost jejich rozlišovacím znakem. Současně NSS v dalším nemá pochybnost o správnosti postupu celních orgánů a jejich skutkových a právních závěrech, proto v uvedených hmotnostních nesrovnalostech nespatřuje důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného.

III.C Souběh daňového a trestního řízení

[24] Stěžovatel namítá, že správce daně jej svou výzvou k podání daňového tvrzení nutil k sebeobviňování, ačkoli věděl, že je proti stěžovateli vedeno trestní řízení.

[25] NSS se ztotožňuje se závěry městského soudu vyjádřenými v bodě 25 jeho rozsudku a dále na ně stěžovatele odkazuje. Celní orgány i městský soud již stěžovateli opakovaně vysvětlily, že daňové řízení a trestní řízení nesledují stejný cíl. Právo neobviňovat sebe sama nejde tak daleko, aby v sobě zahrnovalo právo odmítnout podat daňové přiznání, a to ani při souběžném řízení trestním. Jak již ve své judikatuře detailně vysvětlil Evropský soud pro lidská práva, pokud by snad zákaz sebeobviňování měl znamenat též protiústavnost nejrůznějších (sankcionovaných) výzev k podání daňového či celního tvrzení, v podstatě by to zničilo fungování daňových systémů ve smluvních státech Úmluvy (srov. rozhodnutí ESLP ze dne 10. 9. 2002, stížnost č. 76574/01, *Allen proti Spojenému království*; podobně rozsudek ze dne 21. 4. 2009, *Marttinen proti Finsku*, č. 19235/03, § 68; z judikatury domácí srov. např. rozsudek NSS ze dne 19. 9. 2018, čj. 1 As 336/2017-55, *Prager Fischhandel*, bod 28).

III.D Způsobilost tabáku ke kouření

[26] NSS souhlasí také se závěrem městského soudu, že odborné stanovisko znalce, které stěžovatel předložil městskému soudu, nijak věrohodně nezpochybňuje způsobilost tabáku ke kouření.

[27] Závěr znalce, který vycházel z informací založených ve správním spise, z technických norem a literatury, zní, že závěry jednotlivých laboratorních zkoušek CTL „*nevylučují, že se nejedná o tabákový odpad z řezaného tabáku vzniklý separací kratších vláken od hlavního produktu, kterým je řezaný tabák*“. Tento závěr je doslovně vzato pravdivý, protože CTL v protokolech o zkouškách skutečně o tabákovém odpadu nehovoří. CTL však uvádí jasně, že vzorky jsou řezaným tabákem způsobitelným ke kouření, což stěžovatelem předložené stanovisko nijak přesvědčivě nezpochybňuje. Ostatně to by bylo možné jen obtížně, jelikož znalec sám žádnou zkoušku neprováděl a ve většině hodnotil soulad postupu celních orgánů s vnitřními předpisy celní správy. Odborná kvalita stanoviska se navíc soudu jeví jako pochybná. Znalec ve svém stanovisku činí právní závěry, což mu nepřísluší, a jeho závěry jsou vágní. Ve zbytku NSS odkazuje na bod 28 rozsudku městského soudu.

III.E Výzva správce daně k podání daňového přiznání

[28] Stěžovatel dále namítá, že výzva ze dne 2. 7. 2014, kterou ho správce daně vybídl k podání daňového přiznání, je nedostatečná, neboť v ní není uvedeno, o jaký výrobek či druh výrobku se přesně jedná, ani na základě jakých podkladů správce daně dospěl k závěru, že je stěžovatel plátcem spotřební daně. Z výzvy tedy není jasné, o co správce daně své rozhodnutí podle § 101 daňového řádu (výzvu) opírá. Stěžovatel se domnívá, že ve výzvě mělo být uvedeno, proč je stěžovatel považován za plátce, z jaké okolnosti správce daně dovozuje vznik daňové povinnosti, o jaké zboží a v jakém konkrétním množství se jedná. Jelikož správce daně ve výzvě neuvedl dostatek informací, nemohl stěžovatel splnit požadovanou povinnost.

[29] Tato stěžovatelova námitka je nedůvodná. Správce daně postupoval podle § 145 odst. 1 daňového řádu (*nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu*). V odůvodnění shrnul, že policie při prohlídce prostor ve stěžovatelově nájmu našla krabice s tabákem o celkové hmotnosti 467,6 kg. Celní orgány z analýzy CTL zjistily, že se jedná o řezaný tabák určený ke kouření. Dále správce daně konstatoval, že stěžovatel nepředložil do současné doby ke skladovanému řezanému tabáku doklady prokazující jeho zdanění. Podle správce daně tím vznikla stěžovateli povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřební dani, a to dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátcí uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) tohoto zákona nebo dnem zjištění, že plátce vybrané výrobky po nějakou dobu držel nebo je drží, a to tím dnem, který nastal dříve. Výzva odkazuje na protokoly o provedení prohlídek a na protokol o vysvětlení, zmiňuje též výsledky analýzy CTL.

[30] Z toho je zřejmé, že správce daně předmět daně jednoznačně a konkrétně označil. Z výzvy je jasné, že správce daně dovozuje vznik daňové povinnosti ze skutečnosti, že stěžovatel skladoval řezaný tabák určený ke kouření, avšak neprokázal jeho zdanění [§ 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, podle něhož je plátcem daně fyzická nebo právnická 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 (...)*], a to ke dni určenému podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních. Správce daně ve výzvě uvedl rovněž konkrétní podklady, z nichž učinil nejprve skutková zjištění a následně právní závěry. Ve výzvě schází pouze výslovný odkaz na zákonné ustanovení, z něhož vyplývá, že řezaný tabák určený ke kouření je vybraným výrobkem podle zákona o spotřebních daních, což jí však nijak zásadně neubírá na srozumitelnosti. NSS konstatuje, že výzva byla formulována dostatečně určitě.

[31] Stěžovatel se rovněž ohrazuje proti závěru městského soudu, že nereagoval na výzvu. Tvrdí, že na výzvu reagoval sdělením, podle nějž mu nevznikla daňová povinnost, a namítá, že pokud to správce daně nepovažoval za dostatečnou odpověď, měl stěžovatele vyzvat k dalšímu odůvodnění a vysvětlení.

[32] Ani tato stěžovatelova námitka není důvodná. Žalovaný ani městský soud netvrdí, že stěžovatel na výzvu nereagoval vůbec nijak, ale nevyhověl jí, protože jen obecně konstatoval, že mu nevznikla daňová povinnost. Takto je třeba číst i rozhodnutí žalovaného, který stěžovatelovu reakci na výzvu nejprve zmínil v rekapitulaci procesní historie a následně uvedl: „*protože odvolatel na výzvu k podání řádného daňového tvrzení ve stanovené lhůtě nereagoval, celní úřad stanovil napadeným rozhodnutím daň z moci úřední*“. Žalovaný, městský soud i NSS již objasnili, že stěžovatelův argument zákazem sebeobviňování nemůže obstát. Za dané procesní situace nebylo účelné, aby správce daně vyzýval stěžovatele k dalšímu odůvodnění. Správce daně vyzval stěžovatele k podání daňového přiznání jednoznačně formulovanou výzvou a stěžovatel jí nevyhověl.

III.F Stanovení daně podle pomůcek

[33] V části kasační stížnosti označené pod písmenem g) se stěžovatel brání proti stanovení daně podle pomůcek. Tvrdí, že měl v úmyslu podat daňové tvrzení až po skončení trestního řízení, ale to mu správce neumožnil a odmítl přerušit daňové řízení do skončení toho trestního. Stěžovatel neporušil povinnost součinnosti, neboť nemohl být nucen poskytovat důkazy proti vlastní osobě. Správce daně podle stěžovatele nepřipustně vyměřil daň na základě dokazování, ačkoli formálně uvedl, že tak učinil podle pomůcek. Stěžovatel neví, zda má považovat protokol o zkoušce za důkazní prostředek podle § 94 a § 95 daňového řádu, CTL není nezávislým a nestranným znalcem. Z rozhodnutí žalovaného nevyplývá, proč byla použita ta která pomůcka, ani k jakým okolnostem pro stěžovatele výhodným správce daně přihlédl.

[34] Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 soudního řádu správního), a musí tak kvalifikovaně zpochybňovat právě soudní rozhodnutí, proti němuž byla podána. Celá část g) stěžovatelovy kasační stížnosti je však převzata ze žaloby, stěžovatel zde nereaguje na argumentaci městského soudu. NSS proto neopakoval úvahy městského soudu a odkazuje stěžovatele na body 34–40 napadeného rozsudku, s nimiž se ztotožňuje.

[35] Stěžovatel v části g) kasační stížnosti také uvádí, že „*všechny námitky (vztahující se ke stanovení daně podle pomůcek) správní soud doslova odbyl a podrobněji se jimi nezabýval*“. S tímto tvrzením, které lze považovat za námitku nepřezkoumatelnosti, však NSS nesouhlasí. Městský soud se zabýval žalobní argumentací dostatečně a dospěl ke správným závěrům. Stěžovatel pak konkrétně uvádí už jen to, že mu nelze vytýkat nedostatek procesní aktivity (který obvykle vede k použití pomůcek), protože na výzvu nemlčel, ale naopak správci daně sdělil, že daňová povinnost nevznikla, a dále se odmítl sebeobviňovat. K tomu NSS opakuje, že argument sebeobviňováním neobstojí; aktivitu a součinnost pak nelze spatřovat v pouhém sdělení daňového subjektu, že mu daňová povinnost nevznikla.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Stěžovatelovy námitky nebyly důvodné, NSS proto kasační stížnost zamítl.

[37] Stěžovatel neměl v tomto soudním řízení ve věci úspěch, a nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému pak nevznikly náklady, které by se vymykaly z jeho běžné činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. března 2021

Ondřej Mrákota
předseda senátu