



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jana Čížka v právní věci

žalobkyně: **P. M. Č. a. s.**, IČO: X,
se sídlem X,

zastoupena advokátkou JUDr. Ing. Hanou Skalickou, Ph.D., BA,
se sídlem Pod Oborou 10, Kosmonosy,

proti

žalovanému: **Celní úřad pro Středočeský kraj**,
se sídlem Washingtonova 11, Praha,

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

Obsah žaloby a vyjádření k žalobě

1. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou dne 27. 5. 2019 se žalobkyně domáhá, aby soud určil, že zásah spočívající v daňové kontrole zahájené protokolem žalovaného ze dne 28. 3. 2019, čj. 100771-11/2019-610000-52 (dále také jen

„protokol“), byl nezákonný, a aby žalovanému zakázal pokračovat v této daňové kontrole. Pro případ, že by rozsudek v projednávané věci byl vydán až po ukončení daňové kontroly, navrhla žalobkyně, aby soud určil, že tato kontrola byla nezákonná.

1. Žalobkyně popsala, že z důvodu podezření na krádeže tabákových výrobků v továrně v K. H. kontaktovala Policii České republiky (dále jen „policie“). Ta zahájila trestní stíhání proti několika osobám. U jedné z nich našla odcizené tabákové výrobky. Policie o zahájení trestního stíhání informovala žalovaného dne 6. 9. 2017. Žalovaný následně vyzval žalobkyni, aby podala řádná daňová přiznání ke spotřební dani za období březen 2015 až leden 2017, neboť měl za to, že jí z odcizených výrobků vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň. To žalobkyně ve své reakci na výzvy k podání daňových přiznání odmítla s tím, že daň by měla být doměřena pachatelům krádeží, nikoliv jí.
2. Žalobkyně při nahlížení do trestního spisu zjistila, že žalovaný skutečně doměřil daň jednomu z pachatelů krádeže. K tomu odkázala na platební výměr žalovaného ze dne 18. 4. 2018, který potvrdilo Generální ředitelství cel (dále jen „nadřízený orgán“) rozhodnutím ze dne 20. 12. 2018. Žalovaný počátkem roku 2018 provedl u žalobkyně místní šetření (viz protokoly ze dne 16. 1. 2018 a 13. 2. 2018).
3. Žalobkyně dále uvedla, že podle protokolu je předmětem daňové kontroly spotřební daň z tabákových výrobků, které byly žalobkyni odcizeny a zajištěny policií, za zdaňovací období květen 2015 až leden 2017. Platební výměr ze dne 18. 4. 2018 pak vyměřuje spotřební daň z výrobků, které na základě žádosti policie žalobkyně identifikovala za účelem vyčíslení vzniklé škody, jednomu ze spolupachatelů krádeží. Je tedy zřejmé, že spotřební daň z těchto tabákových výrobků byla vyměřena pachateli krádeže a zároveň byla ohledně nich zahájena daňová kontrola u žalobkyně. Nesoulad zdaňovacích období je dán tím, že tabákové výrobky byly u pachatele jakožto skladovatele zajištěny v květnu 2017. V případě žalobkyně je rozhodné, kdy došlo k uvedení předmětných výrobků do volného daňového oběhu. Sama je do oběhu neuvedla. Proto jí nemůže být vyměřena daň, navíc již byla stanovena jinému subjektu. Žalobkyně toto namítla do protokolu, žalovaný na to však nereagoval. Je nepřipustné dvojí zdanění těchto výrobků, daňová kontrola je šikanózní a představuje nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s.
4. Podle žalobkyně porušil žalovaný zásadu přiměřenosti upravenou § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). K tomu odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02. Žalovaný po uvedených místních šetřeních pokračoval v kontrole evidence podle § 37 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), prostřednictvím daňové kontroly. Ta nebyla na místě, neboť daň již byla vyměřena jinému subjektu. Žalobkyně citovala rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, čj. 6 Afs 46/2014 – 39, z něž dovodila, že daňová kontrola je nezákonným zásahem.
5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě rekapituloval obsah vyjádření policie ze dne 8. 9. 2017. Odkázal na příkaz k domovní prohlídce a prohlídce jiných prostor Okresního soudu v K. H. ze dne 24. 5. 2017, při jejichž realizaci byly zajištěny tabákové výrobky, které byly žalobkyni odcizeny neznámým pachatelem. Žalobkyně potvrdila, že zajištěné výrobky pochází z jejího skladu, a předložila jejich seznam, včetně specifikace. Výrobky nebyly značeny tabákovými nálepkami nebo měly zahraniční identifikaci, neboť byly určeny pro vývoz nebo dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně do jiného členského státu Evropské unie.

6. Žalovaný argumentoval, že pro vyměření daně není podstatné, zda se předmětné výrobky dostaly ze skladu žalobkyně jejich odcizením, nýbrž skutečnost, že se dostaly do volného daňového oběhu bez ohledu na to, jak k tomu došlo [srov. § 4 odst. 1 písm. a), § 9 odst. 1 a 3 písm. a) zákona o spotřebních daních]. V některých daňových přiznáních žalobkyně ke spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období v letech 2015-2017 podaných na výzvu žalovaného nebyly uvedeny údaje o množství výrobků a výši daně s tím, že jí povinnost přiznat daň nevznikla, neboť do volného daňového oběhu se výrobky dostaly odcizením. Žalovaný dále shrnul důvody, proč nezáleží na tom, že předmětné výrobky byly odcizeny. Při místních šetřeních (16. 1., 18. 1. a 13. 2. 2018) žalovaný zjistil, že v seznamu zajištěných výrobků je chybně uveden údaj týkající se jejich data výroby. Žalobkyně totiž při identifikaci předmětných výrobků vycházela z tzv. CVS kódu vždy jedné krabičky cigaret stejné značky pro určitý trh. Z vysvětlení žalobkyně, jakým způsobem tyto kódy užívá, bylo zjevné, že údaje v žalobkyní předloženém seznamu předmětných výrobků jsou chybné, což si vyžádalo rozsáhlé ověřování. Proto žalovaný v rámci vyměřovacího řízení zahájil dne 28. 3. 2019 daňovou kontrolu. Žalovaný má za to, že v daném případě není možné dovolávat se zákazu dvojího zdanění, neboť k vyměření daně žalobkyni má dojít z jiného právního titulu než u osoby, u níž byly předmětné výrobky zajištěny. Panu Ž., u nějž byly předmětné výrobky zajištěny, vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) a § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, zatímco žalobkyni jakožto provozovatelce daňového skladu podle § 9 odst. 1 a § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. V obou případech se tak stalo na základě protiprávního jednání, v případě žalobkyně protiprávním uvedením výrobků do volného daňového oběhu a u pana Ž. držením neznačených tabákových výrobků.
7. Žalobkyně v replice zopakovala svou argumentaci o dvojím zdanění předmětných výrobků. Žalovaný tím, že je hodlá znovu zdanit na základě daňové kontroly probíhající u žalobkyně, postupuje v rozporu se zákonem o spotřebních daních, Ústavou České republiky a Listinou základních práv a svobod, neboť porušení zákazu dvojího zdanění je pokládáno za porušení práva na ochranu vlastnictví (srov. nález ÚS ze dne 15. 2. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, a rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2007, čj. 9 Afs 16/2007 – 87). Jelikož má být na základě daňové kontroly vyměřena daň žalobkyni, přestože již byla vyměřena panu Ž., jde o dvojí zdanění. Ostatní tvrzení žalovaného jsou pro posouzení věci irelevantní. Žalobkyně dále konstatovala, že pachatelé krádeže nebyli její zaměstnanci. Přiznání k dani v souvislosti s předmětnými výrobky podala jen proto, že se obávala, že jí žalovaný vyměří daň podle pomůcek. Žalovanému již sdělila, že soustavně činí opatření, která mají zabránit krádežím. Podle žalobkyně je třeba aplikovat § 4 odst. 1 písm. f) a § 4 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Místo toho žalovaný u žalobkyně provádí daňovou kontrolu, při níž jí chce stanovit daň. Žalobkyně proto trvá na žalobním návrhu.
8. Podáním ze dne 29. 7. 2019 žalobkyně informovala soud, že žalovaný pokračuje v nezákonném zásahu s ještě větší intenzitou (viz vyjádření žalovaného ze dne 25. 7. 2019), a vyzvala soud, aby konal, přičemž zopakovala argumenty uvedené v žalobě a replice.
9. Soud projednal žalobu při jednání, které nařídil na žádost žalobkyně. Při jednání setrvali účastníci na svých dosavadních procesních stanoviscích. Na základě shodných tvrzení účastníků má soud za prokázané, že žalovaný ke dni rozhodování soudu stále pokračoval v provádění daňové kontroly.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

10. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti relevantní pro rozhodnutí věci: Žalovaný vydal dne 18. 4. 2018 platební výměr na spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období květen 2017, jímž z moci úřední vyměřil podle pomůcek J. Ž. spotřební daň z tabákových výrobků v celkové výši 2 619 847 Kč. Daň vyměřil na tabákové výrobky podle § 101 odst. 3 písm. a) a c) bodu 1 zákona o spotřebních daních, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) téhož zákona. Pan Ž. se stal plátcem spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, neboť policie dne 29. 5. 2017 zajistila v jím užívaných objektech neznačené tabákové výrobky, čímž se dopustil skladování, respektive držení neznačených tabákových výrobků. Žalovaný platební výměr odůvodnil tím, že podle sdělení policie bylo proti panu Ž. dne 30. 5. 2017 zahájeno trestní stíhání pro podezření ze spáchání zločinu podílnictví podle § 214 odst. 1 písm. a) ve spojení s odst. 3 písm. c) zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. Tohoto zločinu se měl dopustit tím, že v přesně nezjištěné době nejméně od 20. 10. 2016 do 29. 5. 2017 za účelem následného prodeje zakoupil a ukryl tabákové výrobky nejméně v hodnotě 3 908 693 Kč, přičemž mu bylo známo, že se jedná o věci získané trestným činem spáchaným na území České republiky, neboť tyto tabákové výrobky byly žalobkyni odcizeny v době nejméně od 20. 10. 2016 dosud nezjištěným pachatelem. Žalovaný dále uvedl seznamy zajištěných tabákových výrobků, včetně jejich specifikace. Vydání platebního výměru předcházela výzva k podání daňového přiznání ke spotřební dani ze dne 22. 11. 2017, na kterou pan Ž. nereagoval, proto byla daň stanovena na základě pomůcek. Nadřízený orgán následně rozhodl o odvolání pana Ž. proti platebnímu výměru tak, že zvýšil vyměřenou daň na 2 698 410 Kč a ve zbytku rozhodnutí potvrdil. V odůvodnění mimo jiné uvedl, že přestože trestní řízení nebylo dokončeno, má za prokázané, že pan Ž. skladoval předmětné tabákové výrobky. Všechny pocházely z provozovny žalobkyně v K. H., odkud je dodávala blíže neurčená osoba (viz strana 8 rozhodnutí). Pro danou věc nicméně není podstatné, kdo byl výrobcem či dodavatelem tabákových výrobků, neboť tabákové výrobky jsou zdaňovány u skladovatele (jedinou rozhodnou skutečností je skladování zajištěných výrobků). Nadřízený orgán tedy potvrdil, že panu Ž. vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň na základě § 9 odst. 3 písm. e) ve spojení s § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.
11. Výše uvedenému předcházely výzvy žalovaného adresované žalobkyni k podání řádných (eventuálně dodatečných) daňových přiznání. Na výzvy reagovala žalobkyně vyjádřením ze dne 20. 11. 2017, v němž uvedla, že odcizené tabákové výrobky neuvedla do oběhu, nevznikla jí proto povinnost přiznat a zaplatit daň.
12. Žalovaný provedl ve dnech 16. a 18. 1. 2018 místní šetření ve výrobních prostorách a daňovém skladu žalobkyně v K. H., jehož předmětem bylo podrobné zjištění způsobu výroby tabákových výrobků, identifikace rizikových míst výrobního procesu, v nichž může dojít k vynětí výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně, kontrola podmínek provozování daňového skladu a navržení dalších podmínek. Druhé místní šetření bylo provedeno dne 13. 2. 2018, v jehož rámci bylo prověřováno plnění podmínek k provozování daňového skladu a vedení evidence dle § 37 a § 38 zákona o spotřebních daních se zaměřením na další evidence tabákových výrobků a evidenci daňového značení. Při místním šetření byla předložena evidence týkající se výrobní zakázky P. M. R. K. R. X určené pro italský trh a výrobní zakázky M. (R. F.) K. B. X určené pro lucemburský trh. Žalobkyně byla dotázána na rozpor plynoucí z toho, že při výrobě u zakázky pro italský trh došlo dle evidence ke ztrátě 547 ks značení, přičemž policie zajistila 2 520 ks krabiček tohoto druhu cigaret opatřených značením pro italský trh. V odpovědi ze dne 15. 3. 2018

žalobkyně uvedla, že v seznamu odcizených výrobků, který ověřovala na žádost policie, byla zjišťována data o výrobě vždy jen podle jedné krabičky daného druhu cigaret a zjištěný údaj byl vztažen na celý druh. Informace o datu výroby tedy nejsou přesné, neboť by musela být ověřena každá jednotlivá krabička cigaret dle CVS kódu. Předložila přehled příjmu a výdeje kolků pro italský trh za měsíc prosinec 2016.

13. Dne 22. 3. 2019 vyhodnotil žalovaný poznatky z místních šetření o evidenci vyrobených tabákových výrobků. Žalovaný z předložených evidencí ve vztahu k zakázce pro lucemburský trh zjistil, že bylo vyrobeno 20 035 000 ks cigaret, přičemž celé toto množství bylo odesláno v režimu podmíněného osvobození od daně. Policie však zajistila 17 200 ks cigaret z této zakázky s datem výroby 11. 6. 2016. Tato situace ovšem nemohla nastat, neboť dle evidencí byly veškeré vyrobené cigarety odeslány, nemohly se tedy nacházet na tuzemském daňovém území ve volném oběhu. Tato skutečnost bude řešena daňovou kontrolou. Dále bylo zjištěno, že datum výroby zajištěných cigaret uvedené v seznamu zhotoveném pro potřeby trestního řízení není přesné, muselo by být zjišťováno načtením CVS kódu z každé krabičky. Žalovaný dospěl k závěru, že odcizené cigarety nebyly zaneseny do evidence vyrobených cigaret, jinak by o ztrátách musela žalobkyně vědět, a to na základě provedené inventury. Dokladem této skutečnosti je výše popsáný „lucemburský případ“.
14. Žalovaný zahájil dne 28. 3. 2019 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla spotřební daň z tabákových výrobků, které byly žalobkyni odcizeny a následně zajištěny policií, za celkem 21 zdaňovacích období od března 2015 do ledna 2017. V protokolu o zahájení daňové kontroly zrekapituloval všechny doposud provedené úkony (dvě místní šetření) a obdržené informace od policie a žalobkyně, které žalovaného vedly k zahájení kontroly. Žalovaný dále poukázal na nedostatky vedení evidence podle § 37 zákona o spotřebních daních a shrnul vyhodnocení výsledků místních šetření (viz odst. 13 shora). V návaznosti na tato zjištění vznesl žalovaný v průběhu jednání na přítomné zástupce žalobkyně 4 otázky (označeny jako č. 2 až 5) týkající se provádění inventur, evidence tabákových výrobků a přesnosti seznamu odcizených tabákových výrobků zpracovaného žalobkyní pro účely trestního řízení. Žalobkyně na tyto otázky neodpověděla, slíbila poskytnout písemné odpovědi do konce dubna 2019. Doplnila, že spotřební daň z tabákových výrobků uvedených v předmětu daňové kontroly byla pravomocně vyměřena panu Ž. platebním výměrem žalovaného ze dne 18. 4. 2018, který potvrdil nadřízený orgán rozhodnutím ze dne 20. 12. 2018. Doměření daně žalobkyni by tedy bylo nezákonné, neboť by se jednalo o dvojí zdanění těchto výrobků spotřební daní. Žalovaný závěrem žalobkyni vyzval, aby předložila výsledky provedených inventur tabákových výrobků v jejím výrobním daňovém skladu za kontrolovaná období, odpovědi na otázky, na něž v průběhu jednání nebyla schopna odpovědět, a přiřadila zmíněné interní značení k výrobkům na seznamu zajištěného zboží. K tomu stanovil lhůtu do 30. 4. 2019.
15. Dne 3. 4. 2019 žalobkyně požádala žalovaného o prodloužení lhůty do 27. 5. 2019, čemuž žalovaný vyhověl. Žalobkyně v odpovědi ze dne 27. 5. 2019 zopakovala, že daň byla pravomocně vyměřena již panu Ž.. Žalovaný se proto vůči ní dopouští nezákonného zásahu, jestliže zahájil v souvislosti s tímž zbožím u ní daňovou kontrolu. Žalobkyně považuje postup žalovaného za šikanózní a porušující zásadu přiměřenosti. K tomu odkázala na judikaturu NSS a Ústavního soudu. Žalobkyně dále mimo jiné uvedla k otázce č. 2 zachycené v protokolu, že v srpnu 2016 jí byly odcizeny tabákové výrobky X – C. R. (X) K. B. X (z palety LP: X) v celkovém množství 3 440 ks (172 krabiček), původně určené

pro italský trh (kolek X), které byly určené k likvidaci dne 13. 9. 2016. Při kontrole před likvidací byl zjištěn úbytek 172 krabiček ze skladu hotových výrobků. Jelikož žalobkyně nepředpokládala, že se tyto výrobky objeví, podala daňové přiznání k uhrazení daně v plném rozsahu. Inventury jsou prováděny jednou měsíčně a až na drobné ztráty v řádu desítek balení, tj. také případ ze srpna 2016, který uvedl žalovaný, nebyly zaznamenány žádné rozdíly. Žalobkyně neoznámění krádeží žalovanému za kontrolovaná období zdůvodnila tím, že probíhalo utajené policejní vyšetřování, které by tím ohrozila. K tomu navrhla výslech tehdejšího ředitele závodu. Žalobkyně k otázce č. 3 popsala, z jakých dat vychází při provádění inventur. Na otázku č. 4 odpověděla, že FA kód mají všechny vyráběné cigarety, kódem FW, FF nebo FG se potom podle druhu výrobku označuje tabák ke kouření. Ve skladbě kódu jsou mimo jiné uloženy i informace specifikující obchodní název a trh. Evidence tabákových výrobků kódy obsahují, z čehož plyne, že je možné pomocí nastaveného filtru zobrazit data týkající se jednotlivých FA kódů. Žalobkyně již vysvětlila otázku cigaret zadržených policií (17 200 kusů M. R. pro lucemburský trh) při předešlých místních šetřeních. Ve sledovaném období byla evidence tabákových výrobků vedena na základě dat získaných ze systému SAP po zabalení a identifikaci výrobku na paletě. Zajištěné výrobky tudíž nebyly součástí paletové jednotky určené k expedici ze závodu, a neměly se tak dostat jakýmkoliv způsobem mimo areál daňového skladu. Ve sledovaném období bylo vyrobeno v továrně v K. H. téměř 57 000 milionů kusů cigaret, u kterých byla zajištěna řádná ochrana a které byly z podstatné části řádně uvolněny k distribuci nebo k přepravě. Žalobkyně odmítla tvrzení žalovaného ze s. 15 protokolu, že potvrdila zajištění cigaret s tímto obchodním názvem v množství 17 200 ks (860 krabiček) s datem výroby 11. 6. 2016. Nic takového ve vyjádření pro policii nepotvrdila. Seznam odcizeného zboží poskytnutý policii představoval jen hrubý odhad škody pro účely trestního řízení. Neuvedla v něm všechny kusy odcizeného zboží, nýbrž jen vyjmenovala všechny druhy zboží a počet kusů. Žalobkyně vždy naskenovala jen jednu krabičku stejného druhu výrobku a tento kód uvedla u všech ostatních krabiček stejného druhu. Tento seznam odcizených výrobků nebyl získán zákonným způsobem a neměl by být použit jako důkaz v daňovém řízení. Žalovaný jej získal bez vědomí žalobkyně z trestního spisu, v němž vystupovala jako poškozená. K tomu odkázala na § 65 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), a vyložila, proč žalovaný neměl právo nahlížet do trestního spisu. K otázce č. 5 z protokolu žalobkyně uvedla, že žalovaný sám poukázal na to, že seznam zboží pro policii je nepřesný. Přesnější identifikace zboží prostřednictvím FA a CVS kódů je možná pouze po jeho rozbalení a ověření všech jednotlivých balení zadržených výrobků. Žalobkyně výrobky nemá k dispozici, a proto nemůže tuto identifikaci provést.

16. Žalovaný vyhodnotil odpověď žalobkyně dne 16. 7. 2019 s tím, že jestliže při pravidelných inventurách ve skladu hotových výrobků nebyl zjištěn úbytek, jak uvedla žalobkyně, znamená to, že veškeré zajištěné nekazové tabákové výrobky nebyly vedeny v evidenci vyrobených tabákových výrobků dle § 37 zákona o spotřebních daních, jinak by musely být tyto ztráty zjištěny a zaznamenány v evidenci. Jde tedy o výrobky vyrobené „mimo zákonnou evidenci“. Policejní vyšetřování prováděné v továrně nemění nic na evidenční povinnosti žalobkyně. Nad výrobky, které byly vyrobeny, ale nebyly přesunuty do skladu hotových výrobků (nejde přitom o tabákový odpad ve smyslu § 101 odst. 7 zákona o spotřebních daních), ztratil správce daně od samého počátku zákonem stanovenou evidenční kontrolu. Je tak na ně třeba nahlížet jako na výrobky neoprávněně vyjmuté z daňového skladu (v němž jsou podmíněně osvobozeny od daně) a propuštěné do volného

oběhu, s čímž souvisí povinnost přiznat spotřební daň. Žalovaný dále uvedl, že jelikož seznam odcizených výrobků obsahuje nepřesnosti, bude žalobkyně vyzvána, aby ve spolupráci se žalovaným a policií načetla z jednotlivých krabiček zajištěných cigaret za pomoci CVS kódů FA kód, obchodní název, množství cigaret v jednotkovém balení a datum výroby.

17. Podle protokolu o místním šetření ze dne 8. 10. 2019 mělo uvedeného dne dojít k identifikaci jednotlivých zajištěných krabiček cigaret pomocí CVS kódů, k čemuž ovšem žalovaný nakonec nepřistoupil, neboť nebyl dán souhlas soudce Okresního soudu v K. H., před nímž je vedeno trestní řízení ve věci, v níž byly cigarety policií zajištěny.

Posouzení žaloby

18. Podle § 82 odst. 1 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
19. Podle § 85 s. ř. s. je zásahová žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky.
20. Zásah žalovaného, který je předmětem žaloby, má povahu trvajících zásahu (srov. nález ÚS ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18), neboť spočívá v zahájení a vedení daňové kontroly, která dosud nebyla ukončena. Žaloba je proto včasná.
21. Soud dále zkoumal přípustnost žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, jenž spočívá v zahájení a provádění daňové kontroly (§ 85 s. ř. s.). Stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu není jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s. (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017 – 42, bod 50). Žalobkyně tedy nemusela využít tohoto prostředku před podáním zásahové žaloby.
22. Podle judikatury zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, neboť zahájením a prováděním daňové kontroly správce daně přímo zasahuje do právní sféry daňového subjektu (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 – 110). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 34/2014 – 39, rozdělil možná práva porušená daňovou kontrolou na „daňová“ práva (zejména právo na správné stanovení daně) a „nedaňová“ práva (např. právo na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby daňového subjektu, právo na ochranu vlastnictví, právo podnikat nebo provozovat jinou hospodářskou činnost). Ve vztahu k „daňovým“ právům uvedl, že se plně uplatní subsidiární povaha žaloby proti nezákonnému zásahu, tedy tato práva lze chránit prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí. Proti nezákonné daňové kontrole zasahující do „nedaňových“ práv daňového subjektu se lze domáhat ochrany žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. (včetně žaloby směřující „jen“ k deklaratornímu výroku soudu o její nezákonnosti). Nejvyšší správní soud se dále vyjádřil k povaze daňové kontroly z pohledu možných zásahů. Podle něj je u daňové kontroly třeba rozlišovat daňovou kontrolu jako celek a jednotlivé úkony pracovníků správce daně, prováděné v jejím rámci. Intenzita, jakou pracovníci správce daně zasahují do autonomní sféry jednotlivce, se může podle typu prováděných úkonů značně lišit. Daňová kontrola může představovat nezákonný zásah ve svém celku, ale od daňové kontroly stížené

nezákonností již od jejího zahájení je třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou (zahájenou zákonným způsobem), v jejímž průběhu dojde k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně.

23. Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že pomocí zásahové žaloby nelze docílit „předstižného“ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň. Předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly není výsledek kontroly, tedy obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž samotné jednání správce daně v kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem; naopak neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014 – 55).
24. V daném případě podstata argumentace žalobkyně spočívá v tom, že zahájení a trvání daňové kontroly je nezákonným zásahem, neboť žalovaný se jí snaží vyměřit daň ze zboží, které již bylo prokazatelně zdaněno jiné osobě (panu Ž.), čímž by došlo k nepřípustnému dvojímu zdanění.
25. Soud v obecné rovině přisvědčuje tvrzení žalobkyně, že vyměření spotřební daně z tabákových výrobků daňovému subjektu není přípustné, pakliže daň týkající se těchto tabákových výrobků byla vyměřena již jiné osobě (viz rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2012, čj. 7 Afs 48/2012 – 23). V dané věci bylo zjištěno, že dříve, než byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola, byla pravomocně vyměřena spotřební daň ze zajištěných tabákových výrobků J. Ž., jenž byl jejich skladovatelem. Zásah v podobě dvojího zdanění může logicky nastat teprve v okamžiku, kdy by byl vydán platební výměr, jímž by byla žalobkyni vyměřena spotřební daň z identického předmětu daně, z něhož byla daň vyměřena panu Ž.. Pak by skutečně nastala protiprávní situace, že by tentýž tabákový výrobek byl dvakrát zdaněn. Jak plyne z výše uvedeného, proti tomuto zásahu se bude moct žalobkyně bránit v případě, že jí bude daň skutečně vyměřena (porušení „daňového“ práva v podobě práva na správné stanovení daně), a to nejprve odvoláním proti platebnímu výměru a posléze případně žalobou proti rozhodnutí nadřízeného orgánu. Žalobkyně v nyní projednávané věci antecipuje, že jí bude vyměřena daň z těchto tabákových výrobků, které byly zajištěny u pana Ž., jemuž z nich byla vyměřena daň. Dovozuje z toho, že je nepřiměřené, aby daňová kontrola vůbec probíhala, jestliže jí nebude moct být daň ve výsledku stanovena. Byť v obecné rovině lze shledat úvahovou linii o nepřípustnosti zahájení a provádění daňové kontroly, pokud je od počátku zřejmé, že daň nebude moct být stanovena, jako správnou (o stejnou argumentaci se opírá judikovaná nepřípustnost provádění daňové kontroly ve vztahu k prekludované daňové povinnosti), daný případ nelze vnímat takto zjednodušeně. Závěr o nepřípustnosti provádění daňové kontroly, který nabízí žalobkyně, by byl zkratkovitý.
26. Lze poukázat na to, že žalovaný poté, co obdržel informace o výsledcích policejního vyšetřování, vyzval k podání daňového přiznání nejprve žalobkyni. Teprve poté vyzval k podání daňového přiznání skladovatele pana Ž.. V průběhu roku 2018 probíhalo vyměřovací řízení u skladovatele tabákových výrobků, které bylo pravomocně ukončeno v prosinci 2018. Skladovateli byla vyměřena daň pouze z tabákových výrobků, které u něj zajistila policie. Souběžně žalovaný provedl u žalobkyně místní šetření, při němž se seznamoval s procesem výroby tabákových výrobků a nakládáním s tabákovým značením

(kolky), a to za účelem identifikace rizikových míst v tomto procesu, v nichž může dojít k daňovým únikům. Kontroloval rovněž plnění povinností provozovatele daňového skladu a evidenci tabákových výrobků a tabákového značení. Zjistil přitom závažné nesrovnalosti ve vztahu k výrobkům, které byly odcizeny a zajištěny u pana Ž. (viz výše popsaná zjištění týkající se výrobků pro italský a lucemburský trh). Prověření těchto zjištění vyžadovalo rozsáhlejší šetření.

27. Vyměření daně skladovateli, které zakládá překážku vyměření spotřební daň z týchž výrobků jiné osobě (tedy např. žalobkyni), nemohlo vést k tomu, že by žalovaný nebyl oprávněn pokračovat v prověřování skutečnosti, zda výrobky zajištěné u pana Ž. byly řádně evidovány žalobkyní jako vyrobené tabákové výrobky. Jakkoliv je vyloučeno vyměřit žalobkyni daň z tabákových výrobků zajištěných u skladovatele, lze u žalobkyně prověřovat plnění evidenční povinnosti. Daňová kontrola sice byla zahájena pouze v rozsahu zajištěných tabákových výrobků, ovšem rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit i na další skutečnosti (§ 85 odst. 3 věta druhá daňového řádu). V daném případě jde především o to zjistit celý rozsah odcizených tabákových výrobků, neboť z ničeho neplyne, že žalobkyni byly odcizeny toliko ty tabákové výrobky, které byly zajištěny u pana Ž.. Není vyloučeno, že vzhledem k charakteru a závažnosti pochybení při vedení evidencí (indicie nasvědčující existenci těchto pochybení byly získány při místních šetřeních) může být daňová kontrola rozšířena i nad rámec prověření zdanění odcizených tabákových výrobků. Nejde o šikanu žalobkyně, neboť v daňové kontrole má být objasněno, proč žalobkyně nezjistila při provádění pravidelných měsíčních inventarizací v daňovém skladu manko tabákových výrobků, tedy zda správně vedla jejich evidenci, popř. zda správně prováděla jejich inventarizaci. Na daňovou kontrolu, která je ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole obsahující kontrolní zjištění, nemusí navázat vyměřovací řízení (tedy vyměření daně). Daňová kontrola je postupem nezávislým na vyměřovacím řízení, což zřetelně plyne ze systematiky daňového řádu (viz rozsudek NSS ze dne 17. 9. 2015, čj. 10 Afs 161/2014 – 42). Soud tedy dospěl k závěru, že zahájení daňové kontroly v rozsahu prověření skutečností týkajících se tabákových výrobků zajištěných a zdaněných u pana Ž. není nezákonným zásahem pouze z toho důvodu, že žalobkyni nelze vyměřit daň z těchto tabákových výrobků. Hrozbu porušení „daňového“ práva nelze považovat za reálné porušení „nedaňového“ práva.
28. Kromě hrozby dvojího zdanění téhož zboží žalobkyně vůbec netvrdila, že provádění daňové kontroly jakkoliv vystupuje ze zákonných mezí a že by žalovaný porušoval její nedaňová práva. Žalobkyně toliko s odkazy na předložené listiny a judikaturu tvrdila, že žalovaný se nepřipustně snaží podruhé zdanit stejné zboží, protože je daňová kontrola šikanózní a v rozporu se zásadou přiměřenosti ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu. Výslovně potvrdila, že se nejedná o opakovanou daňovou kontrolu.
29. Žalobkyně poukazuje na nepřiměřenost daňové kontroly a na skutečnost, že skutkový stav byl řádně zjištěn v rámci trestního řízení a dvou místních šetření provedených u žalobkyně. Pokud měl žalovaný potřebu pokračovat v prověřování evidencí, měl tak učinit v rámci dalšího místního šetření. Žalobkyně k tomu odkázala na nálezy ÚS ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, a rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, čj. 6 Afs 46/2014 – 39. Tyto odkazy nepovažuje soud za přílehlavé, neboť Ústavní soud se ve zmíněném nálezu zabýval ústavností opakované daňové kontroly, a to ve vazbě na značnou zátěž bezdůvodně opakované kontroly pro daňový subjekt a její případný šikanózní charakter. Jde o případ, který je nesouměřitelný s nyní posuzovanou situací, v níž jde o první daňovou kontrolu,

kteřá navazuje na zjištění učiněná mírnějšími procesními prostředky (místní šetření) nasvědčující pochybením při vedení evidence vyrobených tabákových výrobků. Řádné vedení evidencí je přitom klíčové pro dohled nad plněním daňových povinností v oblasti spotřebních daní. Nejvyšší správní soud v žalobkyní odkazovaném rozsudku dospěl k závěru, že nezákonným zásahem mohou být dílčí úkony prováděné v rámci daňové kontroly (nikoliv daňová kontrola jako taková!), pokud jimi správce daně prověřuje skutečnosti, k nimž již byly v průběhu kontroly shromážděny dostatečné podklady, v důsledku čehož pouze prodlužuje provádění kontroly a neúměrně zatěžuje daňový subjekt nad rámec toho, co je povinen strpět v rámci provádění kontroly.

30. V daném případě měl však žalovaný k dispozici toliko zjištění týkající se druhu a množství tabákových výrobků zajištěných u pana Ž. a potvrzení žalobkyně, že jde o výrobky z jejího daňového skladu v K. H.. Následně provedl žalovaný u žalobkyně místní šetření zaměřená na kontrolu evidence tabákových výrobků, tedy prověření, zda z ní skutečně plyne odcizení tabákových výrobků v rozsahu zajištěném u pana Ž., popř. zda množství odcizených výrobků není větší. Místní šetření poskytla žalovanému rámcovou představu o způsobu vedení evidence a přiřazení zajištěných tabákových výrobků k jednotlivým zakázkám. Účelem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací či „mapování terénu“. Na základě výsledků místního šetření nelze vyměřit daň, aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola (viz rozsudky NSS ze dne 26. 4. 2006, čj. 1 Afs 60/2005 – 130, a ze dne 26. 1. 2017, čj. 10 Afs 142/2016 – 40). Jestliže výsledky místních šetření nasvědčovaly tomu, že bude třeba podrobnější prověření evidencí žalobkyně za účelem odstranění zjištěných pochybností, postupoval žalovaný v souladu se zákonem, jestliže zahájil daňovou kontrolu, neboť to je postup, který slouží k prověřování skutečností významných pro stanovení daně při současném vytvoření prostoru pro uplatňování procesních práv žalobkyně. V rámci daňové kontroly lze nadto vyzývat žalobkyni k prokázání jejích tvrzení. Nelze se ztotožnit s tvrzením žalobkyně, že skutkový stav byl dostatečně zjištěn již před zahájením daňové kontroly. Daňová kontrola jako celek tak nemohla být nepřiměřeným procesním postupem ke zjištění skutkového stavu. Takový charakter nemají ani jednotlivé úkony učiněné v rámci daňové kontroly, neboť ta doposud sestává toliko z úvodního jednání, následného poskytnutí odpovědí na otázky, včetně předložení vyžádaných listin, a písemného vyhodnocení vyjádření žalobkyně ze strany žalovaného (přípis ze dne 16. 7. 2019, čj. 100771-18/2019-610000-52).
31. Soud dále uvádí, že pokud by se naplnila obava žalobkyně a v návaznosti na kontrolní zjištění učiněná v rámci daňové kontroly jí byla vyměřena spotřební daň z výrobků zajištěných a zdaněných u pana Ž., nebude jí upřena možnost se proti takovému rozhodnutí bránit, nejprve odvoláním a v krajním případě správní žalobou proti rozhodnutí. Soud opakuje, že jelikož s ohledem na stěžejní argument žalobkyně jde v projednávané věci o správné stanovení daně, tj. „daňové“ právo ve smyslu výše uvedené judikatury, plně se uplatní subsidiární povaha žaloby proti nezákonnému zásahu (viz již citovaný rozsudek čj. 5 Afs 34/2014 – 39 a také rozsudek NSS ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Aps 4/2011 – 80). Zákonnost kontrolních závěrů uvedených ve zprávě o daňové kontrole bude moci žalobkyně zpochybnit v žalobě proti rozhodnutí o vyměření daně (viz již citované usnesení rozšířeného senátu NSS čj. 1 Afs 183/2014 – 55). Efektivní soudní ochrana je tedy žalobkyni zajištěna, a to v okamžiku, kdy nastane stav, který žalobkyně považuje za nezákonný (dvojí zdanění těchto tabákových výrobků). Právě v řízení o žalobě

proti rozhodnutí o stanovení daně bude mít případně své místo argumentace, na níž žalobkyně založila nyní projednávanou zásahovou žalobu.

32. Soud neprovedl důkaz listinami předloženými žalobkyní, které jsou součástí správního spisu, neboť ten měl soud k dispozici a vycházel z něho. Neprovedl důkaz ani rozsudkem Okresního soudu v K. H. ze dne 29. 3. 2019, čj. 2 T 5/2019 – 2257, neboť ten s předmětem řízení nijak nesouvisí. Pro posouzení věci není významné, kdo byl odsouzen za odcizení tabákových výrobků, nýbrž komu byla daň stanovena, což bylo prokázáno obsahem správního spisu (rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2018, čj. 76180/2018-610000-32.4). Soud tak provedl důkaz pouze písemností žalovaného ze dne 16. 7. 2019, čj. 100771-18/2019-610000-52, a protokolem o místním šetření ze dne 8. 10. 2019, čj. 100771-27/2019-610000-52, neboť tyto písemnosti, které vznikly v rámci prováděné daňové kontroly, nejsou součástí spisu v podobě, která byla soudu předložena již dne 18. 6. 2019.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

33. Vzhledem k tomu, že soud neshledal zásah žalovaného, jak jej žalobkyně vymezila v žalobě, nezákonným, zamítl žalobu v plném rozsahu jako nedůvodnou (§ 87 odst. 3 s. ř. s.).
34. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu nevznikly 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 (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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 je 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 25. října 2019

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.