



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **BSB 1881, s.r.o.**, IČ: [REDACTED], se sídlem v Praze 3, [REDACTED],
zastoupený advokátem [REDACTED], se sídlem v Praze 8, [REDACTED]

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem v Praze 4, [REDACTED],

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2017, čj. 41003/2017-900000-304.4,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění

[1] Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2017, č.j. 41003/2017-900000-304.4, a jemu předcházejícího rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále také jen „*správní orgán 1. stupně*“, případně podle kontextu jen „*správce*“

Shodu s prvopisem potvrzuje Z. L.

daně“, kterým je obecně označován i žalovaný, pokud rozlišení nemá význam pro samotný text odůvodnění) ze dne 12. 10. 2015, č.j. 160708/2015-510000-32.1 (dále též „*prvostupňové rozhodnutí*“), kterými byla žalobkyni vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků z 606 kg tabáku ke kouření za zdaňovací období prosinec 2013.

[2] V prvním žalobním bodě žalobkyně namítala, že poté, co správce daně v reakci na daňové přiznání zahájil postup k odstranění pochybností, toto proběhlo, avšak sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 31. 8. 2015, č.j. 23010-6/2015-510000-32.1, nebylo žalobkyni doručeno, když bylo odesláno dne 2. 9. 2015 předchozímu zmocněnci (a následně doručeno fikcí do datové schránky), přičemž dne 3. 9. 2015 se správci daně dostala do dispozice nová generální plná moc pro [REDAKCE]. Sdělení tak bylo doručeno zmocněnci, jehož zmocnění zaniklo, a žalobkyně jako daňový subjekt tak nikdy neměla možnost se s výsledkem postupu k odstranění pochybností seznámit. Generální plnou moc pro [REDAKCE] uplatnila u Celního úřadu pro Pardubický kraj již dne 14. 8. 2015. Dle žalobkyně je v souladu s ust. § 27 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „*daňový řád*“), plná moc účinná vůči jinému správci daně, než u kterého byla uplatněna, i u správce který vede řízení ve věci, pro kterou byla uplatněna. Pokud tak bude u jednoho správce uplatněna generální plná moc, tedy opravňující zmocněnce k jednání před všemi orgány Celní správy České republiky, pak je tato plná moc účinná i vůči ostatním správcům daně, než je jen ten, u kterého byla uplatněna. Správcem daně je pak kterýkoliv celní úřad, který vede se s daňovým subjektem daňové řízení. S ohledem na shora uvedené tak žalobkyně očekávala, že správce daně bude jednat s novým zmocněncem, pro kterého žalobkyně již dne 14. 8. 2015 předložila plnou moc, byť u jiného správce daně. Žalobkyně je tak přesvědčena, že nečinnost Celního úřadu pro Pardubický kraj ve věci postoupení plné moci nemůže jít k její tíži. Toto ostatně potvrzuje i skutečnost, že Celní úřad pro Pardubický kraj nakonec plnou moc skutečně postoupil. Žalobkyně tak neměla možnost se seznámit s výsledkem postupu k odstranění pochybností, a tedy ani zareagovat svým návrhem na pokračování dokazování. Žalobkyně tak považuje předmětnou daňovou povinnost za nezákonnou, jelikož nedošlo k řádnému ukončení postupu k odstraňování pochybností. Žalobkyně podala žádost o vyslovení neúčinnosti doručení, kterou správce daně zamítnul rozhodnutím ze dne 17. 8. 2016, č.j. 781-9/2016-510000-11, odvolání pak zamítnul žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 12. 2016, č.j. 55016-2/2016-900000-304.4. Žaloba v této věci je řešena u nadepsaného soudu pod sp. zn. 8 Af 9/2017.

[3] V druhém žalobním bodě žalobkyně namítala, že jí nebylo umožněno vyjádřit se k provedení dokazování. Zmocněnec žalobkyně dne 26. 10. 2015 zaslal návrh na doplnění dokazování ve věci zajištěného tabákového odpadu, kdy správce daně byl v této věci nečinný a nového zmocněnce nijak nekontaktoval. Shora uvedený návrh obsahuje konkrétní a přesné požadavky na doplnění dokazování v tom směru, aby bylo prokázáno, že se jednalo o tabákový odpad, který není předmětem spotřební daně, není-li upraven pro prodej konečnému spotřebiteli (§ 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „*ZSpD*“), a contrario). K tomuto návrhu nebylo správcem daně nijak přihlédnuto a žalobkyně tak neměla v rámci postupu k odstranění pochybností možnost se k provedení dokazování vyjádřit tak, jak jí garantuje zákon v ust. § 90 daňového řádu. Žalobkyně dále uvedla, že navrhla znalecké zkoumání ve svém návrhu ze

dne 25. 5. 2017 na provedené dalších důkazních prostředků ve smyslu ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Rovněž tento důkaz nerefletoval ani správce daně, ani žalovaný.

[4] V třetím žalobním bodě žalobkyně namítá nezákonnost určení předmětu spotřební daně, když správce daně ani žalovaný neumožnil žalobkyni provést vlastní znalecké zkoumání. Celním úřadem pro Pardubický kraj byly odebrány vzorky za účelem odborné analýzy v Celně technické laboratoři a dále byly rezervní vzorky předány zaměstnanci žalobkyně. Dle žalobkyně nedošlo k odebrání vzorků v souladu se závazným metodickým pokynem pro odběr tabákových vzorků tabáku a tabákových výrobků ze dne 25. 1. 2007 MP 05-02, když vzorky byly odebrány jen ze shora předmětného tabáku. Žalobce odmítá argument žalovaného, že toto měl napadnout již při odbírání vzorků, a nikoliv až v řízení o zajištění tabáku. Žalobkyně má za to, že se jedná o dvě oddělená daňová řízení, byť je jejich předmětem totožná věc, a v rámci těchto řízení se prokazují rozdílné věci. Současně žalobkyně připomíná, že daňové řízení nezná zásadu koncentrace řízení a daňový subjekt tak může své argumenty ohledně nezákonnosti vznést jak před správcem daně, tak i až před žalovaným. Žalobkyně je však vznesla už před správcem daně. Dle žalobkyně nelze na daný případ vztáhnout závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č.j. 5 Afs 90/2015-51, jak uvedl žalovaný, když žalobkyně na nesprávný postup poukazovala již v rámci nalézacího řízení, a námitky jsou nadto konkrétní, nikoliv spekulativní. S nesprávným odběrem vzorků se žalovaný ve svém rozhodnutí nijak nevypořádal, tedy ani jej nevyvrací. Důsledkem nesprávného odběru je pak i to, že i kdyby byly rezervní vzorky řádně předány daňovému subjektu a podrobeny znaleckému zkoumání, byly by tyto nepoužitelné. Bylo tak na správci daně, který má předmět dokazování ve své dispozici, aby provedl tentokrát řádně odběr vzorku a nechal jej podrobit znaleckému zkoumání, což by bylo v souladu s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně dále namítá, že neměla možnost podrobit vzorky vlastnímu znaleckému zkoumání, jelikož vzorky nebyly předány daňovému subjektu. U odběru vzorků byl přítomný zaměstnanec žalobkyně, který nenamítal ničeho, neboť zaměstnanec bez odpovídajícího vzdělání či školení, není kompetentní k tomu, aby posoudil způsob, jakým Celní správa České republiky provádí odběry zboží. Pokud dle žalovaného není při místním šetření potřeba statutárního orgánu či jiné osoby oprávněné za daňový subjekt jednat, má naproti tomu žalobkyně za to, že se v daném případě nejednalo o běžné místní šetření ve smyslu ust. 81 odst. 1 daňového řádu, ale o oprávnění odebrat vzorky pro účely zkoumání dle ust. § 82 odst. 3 daňového řádu, což je institut využitelný poměrně omezeně při správě daní. Dle ust. § 80 odst. 2 daňového řádu má správce daně k místnímu šetření přizvat osobu, jejíž účast je dle povahy věci potřebná. Celní úřad pro Pardubický kraj tak pochybil, když nepřizval k předání vzorků pro revizní znalecké zkoumání pro tak závažný úkon adekvátní osobu, tedy osobu oprávněnou jednat za daňový subjekt ve smyslu ust. § 24 daňového řádu. Pokud vzorky předal nejbližší osobě, nemůže toto jít k tíži žalované, ale jedná se o nesprávný postup. Zmatečnost Celního úřadu pro Pardubický kraj ohledně toho, kdo je oprávněn za daňový subjekt jednat, vyplývá i ze sdělení tohoto celního úřadu ze dne 31. 12. 2014, č.j. 31186-8/2013-590000-31, v němž je uvedeno, že vzorky byly předány při místním šetření daňovému subjektu, a tedy ani nerozlišuje, že byly předány pouze zaměstnanci daňového subjektu. Žalovaný tak má k dispozici rezervní vzorky, ale nebylo dle něj potřeba přezkoumávat závěry Celně technické laboratoře, neboť žalobkyně nijak nevyvrátila jejich správnost. Žalobkyně však nemá vzorky k dispozici a nebyla jí tak dána možnost nechat si zpracovat vlastní znalecký posudek. Žalovaný tak měl postupovat

dle ust. § 92 odst. 2 daňového řádu ve spojení s ust. § 95 daňového řádu, a za situace, kdy daňový subjekt nemá k dispozici ani chybně odebraný vzorek, a žalovaný disponuje předmětem dokazování, měl být odebraný řádně vzorek nový a tento podroben znaleckému zkoumání. Z tohoto důvodu žalobkyně navrhla, aby byl v rámci soudního řízení proveden důkaz znaleckým posudkem ohledně vlastností předmětného tabáku, a to ze vzorku, jež bude odebrán v souladu se závazným metodickým pokynem, za účelem zjištění, zda se jedná o řezaný tabák, nebo tabákový odpad. Předmětem sporu je totiž zejména otázka, zda se jednalo v daném případě o řezaný tabák, jež podléhá spotřební dani, nebo o tabákový odpad, který je předmětem spotřební daně pouze v případě jeho balení pro konečného spotřebitele.

[5] Ve čtvrtém žalobním bodě žalobkyně namítá vady důkazního řízení, kde se opět zaobírá tím, že vzorky nebyly řádně odebrány a současně rezervní vzorky nebyly předány žalobkyni, v čemž se argumentace znovu opakuje. Tabák představuje specifickou komoditu, a tato specifika jsou zohledněna právě speciálním způsobem odběru vzorků, které mají být zkoumány. Je tedy naprosto stěžejní, aby byly vzorky odebrány ze všech částí vzorkovací jednotky přesně, jak normuje čl. 4.4 metodického pokynu, jelikož jen tento postup zajistí, že závěry zkoumání lze vztáhnout na celou vzorkovací jednotku, tedy na jednu krabici. Rovněž musí dojít k odběru 3 vzorků z každé vzorkovací jednotky. Žalobkyně si je vědoma své povinnosti uvedené v ust. § 93 odst. 3 daňového řádu, dle kterého je to ona, kdo musí prokázat, že se v daném případě nejedná o tabák, jež je předmětem spotřební daně, tedy že se jedná o tabákový odpad. Avšak správce daně ani žalovaný žalobkyni neumožnili po celou dobu řízení toto své důkazní břemeno unést, jelikož návrh žalobkyně na řádné odebrání vzorků zůstal správcem daně ignorován. Ale je to správce daně, který je dle ust. § 92 odst. 2 daňového řádu povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a nejpřesněji. Pokud tedy existuje interní předpis celní správy, jak má být odebírán vzorek tabáku, a tento nebyl dodržen, nelze závěry celně technické laboratoře vztáhnout na celé množství, tedy 606 kg tabáku.

[6] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že žalobní námitky jsou ve své podstatě tytéž jako námitky uplatněné v odvolání, a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Právo na spravedlivý proces žalobkyně nemohlo být porušeno, neboť sdělení k odstranění pochybností bylo doručeno předchozímu zástupci žalobkyně za situace, kdy vůči správci daně byla tato změna účinná až poté, co byl předmětný dokument odeslán. Od této skutečnosti se odvíjí nedůvodnost námitky ohledně nemožnosti se relevantně vyjádřit v nalézacím řízení. Bylo jen na žalobkyni, aby ve lhůtě do 15 dnů ode dne doručení sdělení k odstranění pochybností podala návrh na pokračování v dokazování. Nadto, žalobkyni bylo již výzvou ze dne 26. 2. 2015, č.j. 23010-2/2015-510000-21.1, umožněno aby předložila důkazní prostředky, kterými by odstranila pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů ve svém daňovém tvrzení. Měla tedy dostatek času, aby navrhla důkazní prostředky k prokázání, že předmětný tabák není předmětem spotřební daně. Žalobkyně však připomínky a požadavky na doplnění dokazování uplatnila až v odvolacím řízení. Co se týče tvrzení žalobce ohledně nesprávnosti postupu při odběru vzorků, zabýval se tímto podrobně žalovaný ve svém rozhodnutí a i nadále trvá na závěru, že se jedná o nepodložená tvrzení žalobkyně, kterému neodpovídá text všech protokolů o odběru vzorků, zmiňující zbytek souhrnného vzorku. Pracovník žalobkyně, který byl přítomen

odběru vzorků, uvedl, že s postupem souhlasí, s tímto byl seznámen a dále i s tím, že se jedná o reprezentativní vzorek kontrolovaného zboží. Je věcí žalobkyně, aby zajistila při odběru vzorků přítomnost osoby, která dostatečně chápe význam pojmu „reprezentativní vzorek“, aby mohla vznést námitky již při samotném odběru, či bezodkladně po něm tak, aby takový úkon mohl být včas zopakován. Sama žalobkyně pak o předmětných vybraných výrobcích prohlásila ve svém doplnění na výzvu ze dne 28. 5. 2015, č.j. 23010-2/2015-510000-32.1, že se jedná o „nekvalitní řez vzniklý při seřizování řezačky“. V písemnosti nazvané „Návrh na doplnění dokazování ve věci zajištěného tabákového odpadu v množství 606 kg“ ze dne 26. 10. 2015 žalobkyně označuje předmětné výrobky za „odpad vzniklý při seřizování řezačky“. Až v této písemnosti se poprvé, téměř po dvou letech od okamžiku odběru vzorků, objevuje zmínka žalobkyně o tom, že vzorky byly odebrány pouze z vrchu a nikoliv ze všech míst, a to aniž by toto své tvrzení jakkoliv doložil. Uvedená písemnost nadto byla doručena správci daně až po uplynutí zákonných lhůt dle ust. § 90 odst. 2 daňového řádu. Nepoužitelný je rovněž odkaz žalobkyně na ust. § 24 daňového řádu ohledně nutnosti přítomnosti osoby, která je za žalobkyni oprávněna jednat, při místním šetření u kterého dojde k odběru vzorků. Jedná se o postup správce daně a zaměstnanci žalobkyně jsou v postavení třetích osob přítomných prováděnému úkonu, které jsou povinny poskytnout správci daně součinnost dle ust. § 82 odst. 1 daňového řádu. V tomto žalovaným odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2015, č.j. 10 Afs 8/2015-42, dle kterého na zákonnost rozhodnutí nemusí mít vliv ani neúčast daňového subjektu při odběru vzorků celním orgánem, pokud nebyly vzorky znehodnoceny nebo nebyly změněny jejich rozhodné vlastnosti. Nutnost přítomnosti osoby nějakým způsobem proškolené se tak nevztahuje na nutnost přítomnosti statutárního orgánu, ale přítomnosti specialisty v případech, kdy může jít o ohledání nebo zajištění předmětu, který s ohledem na jeho vlastnosti vyžaduje speciální zacházení. Pro odběr vzorků tabákových výrobků mají celní orgány řadu proškolených specialistů. Co se týče tvrzení žalobkyně ohledně toho, že jí nebyl předán zaměstnancem vzorek, toto považuje žalovaný za účelové. Žalobkyně nijak netvrdí ani nedoložila, že by jí vzorek nebyl předán, z jakého důvodu se tak stalo a zda a jaké právní kroky vůči této osobě učinila k tomu, aby jí byly vzorky vydány. Co se týče nutnosti vyhotovit znalecký posudek, žalovaný uvádí, že celní orgány využívají Celně technickou laboratoř, která všechna zkoumání a analýzy provádí v souladu s postupy a dokumentací zavedeného systému kvality podle ČSN EN ISO/IEC 17025 a ČSN EN ISO 9001 a je akreditovanou laboratoří, která je členem skupiny evropských celních laboratoří. Takto získaná odborná zjištění mohla žalobkyně v řízení rozporovat výsledky laboratorních rozborů rezervních vzorků, které si mohla nechat zpracovat, což neučinila. Provedené dokazování tak žalovaný vyhodnotil jako dostačující. Dle výsledků shora uvedení laboratoře se v daném případě jednalo o tabák, který bylo možné bez dalšího zpracování ubalit do formy cigarety nebo kouřit v lulce. Žalovaný v tomto směru odkazuje na definici tabákového odpadu v čl. 5 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. 6. 2011, o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků, podle kterého je tabákovým odpadem „rozuměj zbytky z tabákových listů a vedlejší produkty získané při zpracování tabáku nebo při výrobě tabákových výrobků“. Tabákovým odpadem tak jsou běžně stonky, tabákový prach, nebo řapíky listů. Všechny zkoumané vzorky však obsahovaly pouze řezy, úlomky nebo zlomky tabákových listů. Jestliže jsou tedy zkoumané výrobky dostatečně kvalitní, aby je bylo možné bez dalšího kouřit, nelze v daném případě hovořit o tabákovém odpadu.

[7] Při ústním jednání účastníci na svých procesních stanoviscích setrvali. Soud nedoplňoval řízení dalším dokazováním, neboť podle jeho názoru, který je uveden v odůvodnění dále, by takové dokazování bylo pro posouzení důvodnosti podané žaloby neúčelné.

[8] Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (ust. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumávání rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 s.ř.s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

[9] Z obsahu spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným, vyplynuly následující skutečnosti podstatné pro rozhodnutí.

[10] Celní úřad Pardubického kraje provedl dne 4. 12. 2013 při místním šetření v budově na parcele č. 115 v areálu [REDAKCE], kterou užívá žalobkyně (kdy tuto skutečnost, na rozdíl od řízení před žalovaným, již v rámci řízení před soudem žalobkyně nespornuje), zajištění papírových krabic obsahujících 606 kg tabáku, o čemž byl sepsán protokol ze dne 4. 12. 2013, č.j. 60771/2013-590000-61, ve kterém je zaznamenáno rozhodnutí o zajištění předmětných krabic s tabákem. Současně byly odebrány vzorky pro účely provedení odborné analýzy v Celně technické laboratoři. Rezervní vzorky byly předány zaměstnanci žalobkyně, který tuto skutečnost potvrdil podpisem na příslušném místě protokolu. Z provedených laboratorních vzorků bylo zjištěno, že se jedná o tabák ke kouření, jež podléhá spotřební dani, a tato zjištění byla postoupena místně příslušnému správci daně. Na základě výše uvedeného vydal správce daně rozhodnutí, výzvu k podání řádného daňového tvrzení ke spotřební dani z tabáku, ze dne 12. 1. 2015, č.j. 6945/2015-510000-32.1. Tato byla správcem daně zaslána tehdejšímu zmocněnci žalobkyně, který požádal o prodloužení lhůty, a jeho žádosti bylo vyhověno. Dne 9. 2. 2015 podala žalobkyně prostřednictvím tehdejšího zmocněnce Přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků za měsíc prosinec 2013 znějící na částku 0 Kč. Jelikož správci daně vznikly pochybnosti, zaslal žalobkyni výzvu k odstranění pochybností ze dne 26. 2. 2015, č.j. 23010-2/2015-510000-32.1, která byla doručena žalobkyni dne 11. 3. 2015. Tím byl zahájen postup dle ust. § 89 daňového řádu. V návaznosti na tuto výzvu požádala žalobkyně správce daně, nechť mu zašle protokoly o odběru vzorků a kompletní i dílčí záznamy o provádění jednotlivých zkoušek Celně technickou laboratoří, aby z těchto byl zřejmý postup zkoušek, metoda, podle které se zkoušky prováděly a dílčí výsledky. Všechny tyto informace byly žalobkyni sděleny přípisem ze dne 17. 8. 2015, č.j. 127147/2015-510000-32.1. Dne 9. 2. 2015 zaslal správce daně dřívějšímu zmocněnci žalobkyně sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 31. 8. 2015, č.j. 23010-6/2015-510000-32.1, která byla dřívějšímu zmocněnci žalobkyně doručena dne 10. 9. 2015.

[11] Správce daně následně vydal rozhodnutí ze dne 12. 10. 2015, č.j. 160708/2015-510000-32.1, kterým žalobkyni vyměřil daň z tabákových výrobků - 606 kg tabáku ke kouření, za zdaňovací období prosinec 2013. Toto usnesení doručil dne 22. 10. 2015 dřívějšímu zmocněnci žalobkyně. Dne 26. 10. 2015 zaslal současný zmocněnec žalobkyně

podání označené jako „Návrh na doplnění dokazování ve věci zajištěného tabákového odpadu v množství 606 kg.“. Správce daně zaslal současněmu zmocněnci rozhodnutí ze dne 12. 10. 2015, č.j. 160708/2015-510000-32.1, spolu se sdělením č.j. 173660/2015-510000-32.1, ve kterém je uvedeno, že plnou moc akceptuje (s ohledem na předchozí odstraňování vad plné moci), dnem 8. 10. 2015. Toto bylo současněmu zmocněnci doručeno dne 6. 11. 2015. Dále vyzval žalobkyni, prostřednictvím současného zmocněnce, aby odstranil vadu podání ze dne 26. 10. 2015, ze kterého není zřejmé, čeho se žalobkyně domáhá, když ve věci bylo již vydáno rozhodnutí. Dne 20. 11. 2015 zaslala žalobkyně vyjádření včetně žádosti o vyslovení neúčinnosti doručení, eventuálně navrácení lhůty v předešlý stav. S tímto se správce daně vypořádal sdělením ze dne 1. 12. 2015, č.j. 188201/2015-510000-32.1, ve kterém konstatoval, že již ukončil postup k odstranění pochybností, kdy výsledek tohoto postupu zaslal dřívějšímu zmocněnci přede dnem 3. 9. 2015, kdy se správce daně o nové plné moci dozvěděl.

[12] Rozhodnutí ze dne 12. 10. 2015, č.j. 160708/2015-510000-32.1 žalobkyně napadla včasným odvoláním. V něm namítala předně skutečnost, že jí nebylo řádně doručeno sdělení k odstranění pochybností, čímž došlo k porušení práva žalobkyně na spravedlivý proces. Dále namítala, že měl být zpracován znalecký posudek, neboť předmětný výrobek nelze považovat za tabák, ale jedná se o tabákový odpad, který není upraven, a není možné jej kouřit, a nepodléhá tak spotřební dani. K tomu uvedla, že posudek vypracovaný celně technickou laboratoří je jen jedním z možných důkazů a může být jinými důkazními prostředky - znaleckým posudkem - zpochybněn (poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2007, č.j. 1 Afs 42/2007-55).

[13] Žalovaný v napadeném rozhodnutí potvrdil rozhodnutí správního orgánu 1. stupně s tím, že se podrobně vyjádřil ke všem bodům odvolání. Žalovaný nejprve v průběhu odvolacího řízení uložil správci daně, aby odstranil vadu řízení, kdy nebylo rozhodnuto o návrzích žalobkyně na vyslovení neúčinnosti doručení, a navrácení lhůty v předešlý stav. Správní orgán o návrhu žalobkyně na vyslovení neúčinnosti doručení rozhodl zamítavě usnesením ze dne 17. 8. 2016, č.j. 781-9/2016-510000-11, a toto bylo následně potvrzeno rozhodnutím žalované ze dne 16. 12. 2016, č.j. 55016-2/2016-900000-304.4. Řízení o návrhu žalobkyně na navrácení lhůty v předešlý stav bylo pro nezaplacení správního poplatku zastaveno. Poté se žalovaný se v napadeném rozhodnutí znovu podrobně zabýval otázkou doručení sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 31. 8. 2018, č.j. 23010-6/2015-510000-32.1. Ohledně plné moci odkázal na ust. § 27 odst. 2 daňového řádu, kdy je plná moc vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění, s ohledem na sídlo žalobce je nepochybné, že místně příslušným správcem daně je pro něj celní úřad, aby tak mohla být plná moc vůči celnímu úřadu účinná, musí mu být předložena. Správce daně pro Pardubický kraj byl místně nepříslušným správcem daně, a pokud mu byla plná moc předložena, měl jí postoupit místně příslušnému správci daně, což učinil dne 3. 9. 2015. Pokud bylo předchozímu zmocněnci doručováno dne 2. 9. 2015, stalo se tak před seznámením se s novou plnou mocí, a doručení tak bylo řádné dřívějšímu zmocněnci. K návrhu na provedení důkazu znaleckým posudkem žalovaný uvedl, že pokud jde o námitku nesprávného odběru vzorků, tak z protokolů se naopak podává, že všechny odběry byly provedeny správně, tedy ze všech vrstev, což dokládá i skutečnost, že vzorek má být reprezentativním vzorkem kontrolovaného zboží. Námitka, že nebyl rezervní vzorek předán žalobkyni, uvedl, že osobu zaměstnance ztotožnil, a tato osoba doložila

pracovní smlouvou, že je zaměstnancem žalobkyně. K tvrzení o tom, že jí zaměstnancem žádný vzorek nebyl předán, žalobkyně nedoložila ničeho. Žalobkyně tedy měla k dispozici rezervní vzorek. Dále měla dostatek času nechat si zpracovat znalecký posudek. Tento ovšem nikdy správci daně ani žalovanému nepředložila a v případě, že z výsledků laboratorních rozborů jednoznačně vyplývá, že skladovaný tabák je předmětem spotřební daně, žalobkyně nepředložila nic na podporu svých tvrzení, není potřebné provádět dokazování laboratorním rozbořem rozhodčího vzorku.

[14] Je možné obsah spisového materiálu zrekapitulovat tak, že Celní úřad pro Pardubický kraj provedl dne 4. 12. 2013 místní šetření v budově, kde skladovala výrobky žalobkyně. Při tomto šetření došlo k zajištění předmětných výrobků, byl odebrán reprezentativní vzorek a rezervní vzorek byl předán zaměstnanci žalobkyně, o čemž byl sepsán protokol. Následně vydal místně příslušný správce daně (nikoliv Celní úřad Pardubického kraje) rozhodnutí, výzvu k podání řádného daňového tvrzení ke spotřební dani z tabáku, ze dne 12. 1. 2015, č.j. 6945/2015-510000-32.1. Jelikož správci daně po podání daňového přiznání žalobkyní vznikly pochybnosti, zaslal žalobkyni výzvu k odstranění pochybností ze dne 26. 2. 2015, č.j. 23010-2/2015-510000-32.1, která byla doručena žalobkyni dne 11. 3. 2015. V návaznosti na tuto výzvu požádala žalobkyně správce daně, nechť jí zašle protokoly o odběru vzorků a kompletní i dílčí záznamy o provádění jednotlivých zkoušek Celně technickou laboratoří, aby z těchto byl zřejmý postup zkoušek, metoda, podle které se zkoušky prováděly a dílčí výsledky. Všechny tyto informace byly žalobkyni sděleny přípisem ze dne 17. 8. 2015, č.j. 127147/2015-510000-32.1. Dne 9. 2. 2015 zaslal správce daně dřívějšímu zmocněnci žalobkyně sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 31. 8. 2015, č.j. 23010-6/2015-510000-32.1, na který nebylo reagováno a bylo vydáno rozhodnutí ze dne 12. 10. 2015, č.j. 160708/2015-510000-32.1, kterým žalobkyni vyměřil daň z tabákových výrobků - 606 kg tabáku ke kouření, za zdaňovací období prosinec 2013.

[15] V prvním žalobním bodě žalobkyně napadá doručení příslušné výzvy předchozímu zmocněnci, když uplatnila novou plnou moc dalšímu zmocněnci, a to podáním doručeném dne 14. 8. 2015 u Celního úřadu pro Pardubický kraj, z čehož dovozuje, že výzva odeslaná od správce daně dne 2. 9. 2015 jí byla doručována vadně, neboť měla být doručena již novému zmocněnci.

[16] Podle ust. § 27 odst. 2 daňového řádu: „*Plná moc je vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně.*“

[17] Podle ust. § 10 odst. 1 daňového řádu: „*Správcem daně je správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen „orgán veřejné moci“) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.*“

[18] Problematika prokázání zastupování plnou mocí již v případě různých správních úřadů, které splňují definici správce daně, byla řešena. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 10. dubna 2015, č.j. 4 Afs 8/2015 – 39, tuto judikaturní praxi sumarizoval následně: „[18] Uvedený názor přijal zdejší soud již v rozsudku ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1 Afs

88/2013 - 66, v němž posuzoval skutkově obdobný případ. Stěžovatel napadal postup, kdy Finanční úřad ve Vyškově doručil písemnost ze dne 4. 8. 2011 přímo stěžovateli, ačkoli stěžovatel byl zastoupen na základě plné moci ze dne 5. 11. 2009 podané u Finančního úřadu v Kroměříži, o které ale první finanční úřad nevěděl. Nejvyšší správní soud k tomu konstatoval, že: „[i] když si stěžovatel zvolil zmocněnce pro zastupování ‚ve všech věcech daní‘, nemůže ani on, ani jeho zmocněnec důvodně předpokládat, že předložením plné moci u jednoho konkrétního správce daně, např. správci daně příslušnému podle sídla zmocnitele ke správě daně z příjmů, došlo k založení generální plné moci k zastupování žalobce ve všech daňových řízeních u všech správců daně na území České republiky, a to i pro případy daňových řízení zahajovaných v budoucnu. Takový výklad by znamenal, vzhledem k tomu, že místně příslušným správcem daně z převodu nemovitostí může být podle polohy nemovitosti kterýkoliv finanční úřad v zemi, u kterého aktuálně probíhá daňové řízení (nebo v budoucnu probíhat bude), že správce daně než řízení zahájí či provede úkon, by musel nejen oslovit správce daně příslušného k řízení stran jiných daní (podle sídla dlužníka či ručitele), ale všechny ostatní finanční úřady, zda u nich nebyla v minulosti (např. v souvislosti s převodem nemovitosti v jejich územním obvodu) založena plná moc udělená daňovým subjektem, která by se mohla vztahovat též na jím vedené řízení.“... [19] Ostatně ani zákon o správě daní a poplatků neupravoval vznik účinků zastoupení vůči správním orgánům jinak. Městský soud v Praze uvedl v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, čj. 9 Ca 426/2009-53, že „[...] přisvědčuje názoru žalovaného, že správce daně není povinen zjišťovat na jiných finančních úřadech, zda u nich není uložena plná moc, kterou daňový subjekt udělil ke svému zastupování určitému zástupci. Jednotlivé finanční úřady byly podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, samostatnými správními úřady. Pro určení místně příslušného správce daně v řízení týkajícím se daně z převodu nemovitostí je podle § 4 odst. 8 písm. b/ ZSDP rozhodující místo, kde se daná nemovitost nachází. Vzhledem k tomu, že místně příslušným správcem daně v řízení týkajícím se daně z převodu nemovitostí může být (v závislosti na poloze nemovitosti) kterýkoliv finanční úřad v zemi, musel by finanční úřad, u kterého aktuálně probíhá daňové řízení, zjišťovat u všech ostatních finančních úřadů, zda u nich není založena generální plná moc udělená daňovým subjektem, která by se mohla vztahovat též na jím vedené řízení, aby tak vyloučil možnost, že se o takové plné moci nedozví. Takovou povinnost žádný právní předpis místně příslušnému správci daně z převodu nemovitostí neukládá a nelze jí dovozovat ani z obecné povinnosti součinnosti správních orgánů navzájem. Ve svém důsledku by realizace takové povinnosti správní orgány (zde finanční úřady) neúměrně zatěžovala, a paralyzovala tak jejich činnost. Plná moc prokazující vztah zastoupení mezi daňovým subjektem a jeho zástupcem může být vůči správci daně účinná až od okamžiku, kdy je mu předložena. Lze zde poukázat na paralelu s generální plnou mocí udělenou účastníkem soudního řízení advokátovi, která je založena do jediného soudního spisu týkajícího se konkrétního řízení. Tentýž účastník řízení (zmocnitel) nemůže úspěšně zpochybňovat doručení rozsudku vydaného v jiném řízení jiným soudem s poukazem na to, že soud při doručování rozsudku nerespektoval generální plnou moc založenou ve spise u jiného soudu, o které soud doručující účastníkovi rozsudek neměl ani ponětí“.

[19] Pokud tedy v tomto případě správce daně vycházel z toho, že plná moc, která prokazuje vznik příslušného zastoupení daňového subjektu, byla doručena jinému, než místně příslušnému správci daně, jemuž byla následně postoupena, to však až po odeslání písemnosti na adresu předchozího zmocněnce, postupoval v souladu se zákonem. Žalobce jako příslušný daňový subjekt si musí být vědom toho, který místně příslušný správce daně

v daném řízení vystupuje, když v tomto případě se toto určení odvíjí od sídla žalobce, které je mu známo, a vůči tomuto správci daně své procesní úkony směřovat; rovněž tak si musí být vědom, že tento příslušný správce daně vůči němu bude adresovat jednotlivé procesní úkony.

[20] Soud v daném případě nesouhlasí s aplikací ust. § 27 odst. 3 daňového řádu, kterou žalobce v žalobě uplatňoval, neboť zde není patrné, že by došlo ke změně příslušnosti správce daně – jak bylo shora uvedeno, příslušnost správce daně je zde dána adresou sídla žalobce, a to bylo podle úplného výpisu z obchodního rejstříku (veřejně dostupné na webové adrese www.justice.cz) stále na Praze 3, měnilo se pouze umístění sídla v rámci této městské části. Pokud místní šetření prováděl jiný místně příslušný správce daně, neprováděl toto místní šetření ještě v rámci konkrétního daňového řízení, které v době provádění takového šetření ještě nemohlo být ani zahájeno, když nebylo známo, čeho by se mohlo týkat. Nelze tak vycházet z toho, že správce daně, který byl příslušný provést místní šetření (v místě odlišném od sídla žalobkyně, přesněji řečeno v místním obvodu jiného správce daně), byl zároveň správcem daně příslušným provést příslušné daňové řízení, jímž je vyměření spotřební daně. Je tak nutné uzavřít, že ke změně příslušnosti správce daně ve smyslu ust. § 27 odst. 3 daňového řádu nedošlo.

[21] Žalobce nemohl mít žádné legitimní očekávání, že by plná moc uplatněná u nepříslušného správce daně měla zakládat povinnosti pro místně příslušného správce daně ohledně směřování úkonu v daňovém řízení. Není tak důvodným dále rozváděný žalobní bod týkající se nemožnosti žalobce vyjádřit se k výsledku postupu k odstranění pochybností, neboť ten žalobce opírá o skutečnost, že mu tento výsledek postupu nebyl řádně doručen, k čemuž podle názoru soudu nedošlo. Tím není možné argumentovat ust. § 90 odst. 2 daňového řádu, neboť žalobce tuto možnost objektivně měl a ve stanovené době jí nevyužil. Nemůže se tak dovolávat, že by bylo jeho právo porušeno, když tak učinil až po uplynutí této lhůty, a to svým podáním ze dne 26. 10. 2015 (po vydání prvostupňového správního rozhodnutí).

[22] V této souvislosti soud uvádí, že v této věci rozhodl, aniž vyčkal dosud nerozhodnuté žaloby vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 8 Af 9/2017 (kterou bylo napadeno rozhodnutí správce daně o žádosti žalobce o neúčinnosti tohoto doručení), neboť si tuto otázku posoudil v tomto řízení samostatně (tak jako žalovaný v napadeném správním rozhodnutí), takže nebyl důvod, proč řízení přerušovat.

[23] V dalším žalobním bodě žalobce napadá nemožnost provést své vlastní znalecké zkoumání a nesouhlasí s určením předmětu spotřební daně. Soud nesouhlasí s tím, že by žalobce tuto možnost neměl a že by tak byla porušena jeho procesní práva – z obsahu protokolů o odběru vzorků je jednoznačně patrné, že zaměstnanec žalobce (zaměstnanec, který byl odběru vzorků přítomen, a který se pracovníkům celního úřadu prokázal pracovní smlouvou, která tvoří přílohu protokolu o ústním jednání ze dne 4. 12. 2013, čj. 60771/2013-590000-61) svým podpisem při odběru vzorků potvrdil, že mu rezervní vzorky byly předány, jelikož požadoval jejich odběr. Je tak nutné uzavřít, že k převzetí rezervních vzorků došlo, a to zaměstnancem žalobce, což je nutné považovat jako převzetí přímo žalobcem. Soud nemůže souhlasit s žalobcem, že by při místním šetření měl být příslušný

rezervní vzorek předán osobě, která v daňovém řízení jedná za žalobce podle ust. § 24 daňového řádu.

[24] Místní šetření vymezuje ust. § 80 daňového řádu následovně: „(1) Správce daně může provádět místní šetření. V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější. (2) K provedení místního šetření může správce daně přizvat osobu, jejíž přítomnost je podle povahy věci potřebná. (3) O průběhu místního šetření sepíše správce daně podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam. (4) Správce daně může pořizovat obrazový nebo zvukový záznam o skutečnostech dokumentujících průběh úkonu, o čemž předem uvědomí osoby, které se tohoto úkonu účastní.“

[25] Místní šetření je tak úkonem správce daně, který je prováděný víceméně bezprostředně, za situace, kdy ještě není jisté, zda a jaké daňové řízení se povede. Slouží tak k tomuto prvotnímu zjištění a tomu odpovídá i procesní úprava jeho provádění, která je méně formální a musí reflektovat to, že správce daně ještě většinou neví, zda a jaké daňové řízení bude na základě tohoto šetření prováděno. Nikde není zákonem stanoveno, že by v rámci místního šetření musel být přítomen procesně způsobilý subjekt podle ust. § 24 odst. 2 daňového řádu, neboť z povahy věci se jedná o nereálnou situaci, kdy se jedná o prověření prozatím nezjištěných okolností, kdy není jasné, kdy a jaký subjekt bude účastníkem případně následného daňového řízení.

[26] Ohledně námitky odběru vzorků soud uvádí, že zaměstnanec žalobce byl tomuto odběru přítomen, potvrdil skutečnost, že vzorky byly odebrány řádně, a z obsahu protokolu nic nesvědčí tomu, že by se tak stalo v rozporu s příslušným metodickým pokynem pro odběr vzorků. Jednalo se o tři vzorky z každého balení, přičemž žalobce neuvedl nic pro důvodnou pochybnost, že by odběr nebyl proveden z každé části příslušného balení (tedy z horní, střední a spodní vrstvy). Vzhledem k tomu, že se jednalo o zboží v menších baleních, byly odebrány tři vzorky, zaměstnanec žalobce potvrdil svým podpisem správnost odebrání vzorků, přičemž rezervní vzorky z takto odebraných vzorků mu byly předány, nelze dospět k jinému závěru, než že příslušný metodický pokyn byl dodržen a vzorky byly odebrány řádně. Soud tak nesouhlasí s tím, že by žalovaný nereflektoval skutečnost, že by vzorky měly být odebrány nezákonně, neboť tomu nic nesvědčí a pokud žalovaný vycházel z toho, že k odběru vzorků došlo v souladu s právem, nijak nepochybil.

[27] V daném případě nemá vůbec místa namítat nepřípustnost koncentrace řízení, jak činí žalobce v žalobě, neboť nic v tomto ohledu takovému závěru žalovaného nesvědčí. Pokud žalovaný (resp. správce daně) posuzuje odběr vzorků a jeho řádné provedení z podepsaných protokolů, jedná se o běžný postup zjišťování příslušných skutečností nutných pro řádné stanovení daně, nikoliv o nějakou koncentraci řízení. Žalobce uvádí, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, čj. 5 Afs 90/2015-51, v daném případě nelze použít, neboť žalobce namítal nesprávnost odběru vzorků již v rámci nalézacího řízení, to však podle názoru soudu na shora uvedeném závěru nic nemění. Skutečnost, zda se jedná o spekulativní námitku a kdy byla v rámci daňového řízení

uplatněna, je v tomto případě spíše marginální. Odběr vzorku byl podle názoru v tomto případě proveden řádně, a pokud takový vzorek posuzovaly správní orgány, postupovaly v souladu se zákonem. Pokud žalobce v současné době tvrdí, že vzorek, který mu byl v rámci místního šetření prokazatelně předán jako rezervní, a to jemu zaměstnanci, nemá k dispozici, je to skutečnost, která ve vztahu k hodnocenému vzorku a správci daně nemá žádnou relevanci. Rezervní vzorek byl žalobci předán, a pokud žalobce chce zpochybnit závěr o jeho obsahu (tedy vzorku, který zkoumal správce daně), musí tak učinit z tohoto svého vzorku. Poukaz žalobce, že nesouhlasí s aplikací rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2017, čj. 4 Afs 34/2017-57, na který odkazuje žalovaný, podle názoru soudu na tento skutkový stav vztáhnout lze v tom směru, že v tomto souzeném případě nebyla vznesena důvodná pochybnost o obsahu příslušného vzorku. Námitky žalobce jsou pouze obecné a směřují k odběru vzorku, nikoliv však k tomu, aby konkrétní závěry správce daně zpochybnil ve smyslu vlastností a charakteru zboží v odebraném vzorku, ačkoliv žalobce k tomu měl reálnou a objektivní možnost tím, že mu byly předány rezervní vzorky při odběru. Soud tak stejně jako žalovaný uzavírá, že tuto část námitek žalobce musí považovat za obecný nesouhlas se zařazením zboží, který však žalobce, ač k tomu měl objektivní možnost, konkrétně nezpochybnil. Proto není namístě zpochybňovat závěry správce daně o charakteru zboží z odebraného vzorku a je nutné z nich při dalším hodnocení vycházet.

[28] Tytéž závěry, jak byly shora uvedené, lze opakovat k poslední části žaloby, které žalobce označuje jako vady důkazního řízení. Předpoklady, z nichž žalobce vychází, jsou podle názoru soudu liché, proto musí docházet k jiným výsledkům. Soud znovu opakuje, že podle jeho názoru tak, jak plyne z obsahu správního spisu, odůvodnění rozhodnutí i příslušné právní úpravy, k odběru vzorků došlo v souladu s právem, rezervní vzorky byly dány při odběru k dispozici žalobci, a ten závěr správních orgánů o povaze zboží, z něhož byly vzorky odebrány, nijak konkrétně nezpochybnil a omezuje se pouze na obecné konstatování, že je zapotřebí dalšího znaleckého zkoumání. Soud nic takového nezjistil, a považuje tento opakovaný žalobní bod za nedůvodný.

[29] Ze všech těchto důvodů soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.). S ohledem na shora uvedené hodnocení pak soud nedoplňoval dokazování při ústním jednání, když částečně návrhy důkazů jsou právní normy (příslušný metodický pokyn), které se nedokazují, částečně jde o návrhy důkazů, které nejsou způsobilé shora uvedený názor soudu i závěry žalovaného zpochybnit.

[30] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému státu tyto nevznikly, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího

správního soudu, se sídlem [REDACTED]. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha dne 6. září 2018

JUDr. Ladislav Hejtmánek v.r.
předseda senátu