



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Petra Šuránka a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **LIKÉRKA DRAK s.r.o.**, IČO 26304465, se sídlem Na Kůtku 14, Chvalčov, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 6. 2016, č. j. 29 Af 27/2014 - 31,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 6. 2016, č. j. 29 Af 27/2014 - 31, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 2. 2014, č. j. 5597-4/2014-900000-304.4, změnil k odvolání žalobkyně platební výměr Celního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 9. 4. 2013, č. 17554/2013-640000-31, tak, že žalobkyni vyměřil postupem uvedeným v § 89 až § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) za použití § 92, § 101 a § 103 daňového řádu a v souladu s ustanoveními § 4 odst. 1 a § 9 odst. 1 a odst. 3 písm. d) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. (dále jen „zákon o spotřebních daních“) spotřební daň z lihu za zdaňovací období září 2012 ve výši 6.439.575 Kč.

[2] Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, které Krajský soud v Brně vyhověl a rozsudkem ze dne 28. 6. 2016, č. j. 29 Af 27/2014 - 31, (dále jen „napadený rozsudek“) rozhodnutí žalovaného pro vady řízení zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, přičemž současně žalobkyni přiznal náhradu nákladů řízení ve výši 3.000 Kč. Krajský soud

uznal oprávněným žalobní bod namítající, že žalobkyně byla v řízení před celním úřadem zastoupena advokátem JUDr. Petrem Dítě, MBA, LL.M., celní úřad však zaslal závěrečnou zprávu „z vytykácího řízení“ přímo žalobkyni a jak celní úřad, tak žalovaný nesprávně odvozovali běh lhůty pro podání návrhu na pokračování v dokazování od doručení žalobkyni. V této souvislosti krajský soud vyhodnotil plnou moc ze dne 4. 12. 2012 s ohledem na to, že její textace uváděla vedle konkrétního (jiného) čísla jednacímho i zmocnění k zastupování „ve všech věcech“, jako plnou moc i pro předem neurčená řízení, a upozornil na to, že byla součástí správního spisu a celní úřad ji měl k dispozici. Pokud snad měl celní úřad pochybnosti, měl žalobkyni vyzvat podle § 28 odst. 2 daňového řádu k úpravě plné moci.

[3] Druhým zrušovacím důvodem byl závěr krajského soudu, že celnímu úřadu jako správci daně mělo být zřejmé, že v daném případě nelze pochybnosti odstranit důkazy poskytnutými žalobkyní (daňovým subjektem), neboť již v době podání daňového tvrzení celní úřad věděl o jeho nesprávnosti. Věděl o havárii čistírny odpadních vod způsobené likvidovaným alkoholem, prováděl u žalobkyně šetření a měl k dispozici i znalecký posudek s výpočtem minimálního množství čistého lihu, které havárii způsobilo. Celní úřad tedy mohl zahájit daňovou kontrolu již na samém počátku a neměl zvolit postup k odstranění pochybností, popř. měl daňovou kontrolu zahájit podle § 90 odst. 3 daňového řádu v okamžiku, kdy již bylo jasné, že žalobkyně nesouhlasí se závěry znaleckého posudku, nemá v pořádku příslušnou evidenci a její tvrzení jsou rozporná. Daň tak podle krajského soudu má být vyměřena až v rámci daňové kontroly, v níž budou vyhodnoceny i dosud vznesené námitky žalobkyně.

[4] Proti napadenému rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v níž napadl oba zrušovací důvody použité krajským soudem. Ve vztahu k prvnímu z nich stěžovatel uvedl, že žalobkyně plnou moc advokátovi udělila v době účinnosti daňového řádu, který již neupravuje právní fikci neomezené plné moci, jak tomu bylo dříve v ustanovení § 10 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní“). Stěžovatel nijak nezpochybňuje svou povinnost vyzvat zmocnitele k úpravě plné moci v případě pochybností, v projednávané věci však pochyb o rozsahu uděleného zmocnění není, neboť se v ní zcela jasně uvádí, že je udělována „...*ve věci odejmutí povolení k provozování daňového skladu...*“. Krajský soud podle stěžovatele vytrhl slova „*ve všech právních věcech*“ z kontextu celé věty a navíc pominul, že podle výčtu zmíněných právních předpisů žalobkyně plnou moc neudělila „*v rozsahu podle daňového řádu*“. V důsledku toho nebylo možné plnou moc použít v jiném daňovém řízení, než v daňovém řízení výslovně označeném v textu plné moci. V této souvislosti stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 107/2009 - 102, ve kterém se uvádí: „*daňový řád výslovně neupravuje náležitosti plné moci, mělo by z ní být vždy bez jakýchkoliv pochyb patrné, kdo ji udělil a komu, a že jde o plnou moc pro daňové řízení.*“ Z plné moci ze dne 4. 12. 2012 podle stěžovatele skutečnost, že jde o plnou moc pro jiné daňové řízení než pro řízení v ní výslovně uvedené, vůbec nevyplývá.

pokračování

[5] Pokud jde o zvolený procesní postup, stěžovatel namítá, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, publikovaný pod č. 2729/2013 Sb. NSS, o němž se krajský soud opřel, uvádí, že by bylo zcela bez procesní logiky, kdyby se správce daně musel již předem rozhodnout, zda zvolí postup k odstranění pochybností, nebo daňovou kontrolu. Postup k odstranění pochybností je podle stěžovatele specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti ohledně návrhu daňového subjektu na stanovení daně. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, které brání řádnému stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je nepochybně procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem a je třeba, aby trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován. To je logické s ohledem na skutečnost, že neexistence prvotně vyměřené daně je velkou právní nejistotou, tudíž je zde požadavek, aby tento stav trval co nejkratší dobu. Stěžovatel současně poukázal i na závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, č. 2137/2010 Sb. NSS, zabývající se rozdíly mezi institutem vytýkacího řízení a daňové kontroly podle zákona o správě daní a poplatků a konstatoval, že jakkoli lze daň vyměřit v rámci obou řízení, je třeba respektovat odlišný účel, smysl a povahu obou zmíněných institutů.

[6] V projednávané věci celní úřad sice po podání daňového tvrzení věděl, že je nesprávné, nebylo však zřejmé, zda vzniklé pochybnosti lze odstranit důkazy poskytnutými daňovým subjektem, tj. co bude žalobkyně tvrdit a jaké důkazy předloží. Proto celní úřad podle stěžovatele mohl zahájit postup k odstranění pochybností. V daném případě se nejednalo o žádné časově náročné nebo rozsáhlé odstraňování pochybností, jak je má na mysli rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, č. 3091/2014 Sb. NSS. Celní úřad již měl k dispozici důkazy, na jejichž základě bylo možné žalobkyni stanovit daň a s nimi byla žalobkyně obeznámena při seznámení s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností. Žalobkyně se znaleckým posudkem nesouhlasila, avšak v poskytnuté lhůtě návrh na provedení dalších důkazů neučinila, a proto správce daně neshledal důvody k pokračování v dokazování ve smyslu § 90 odst. 3 daňového řádu a neměl již důvod pro zahájení daňové kontroly, které by za dané situace navíc bylo v rozporu se zásadou hospodárnosti (§ 7 odst. 2 daňového řádu), zdrženlivosti a přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu) a se zásadou rychlosti (§ 7 odst. 1 daňového řádu). S ohledem na uvedenou argumentaci proto stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

[8] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Pokud

stěžovatel formálně kasační stížnost podával i z důvodu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., takovou vadu v podané kasační stížnosti nijak blíže neoznačil a ani Nejvyšší správní soud žádné nedostatky ve srozumitelnosti či úplnosti důvodů napadeného rozsudku neshledal.

[9] Podle § 27 daňového řádu si osoba zúčastněná na správě daní může zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní něco osobně vykonat (odst. 1). Plná moc je vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně (odst. 2). Plná moc je účinná i vůči jinému správci daně po změně místní příslušnosti, vůči správci daně, který provádí úkony na základě dožádání, jakož i vůči dalším správcům daně, pokud vedou řízení ve věci, pro kterou byla plná moc uplatněna (odst. 3).

[10] Podle § 28 daňového řádu je zmocnitel povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo jiným postupům se plná moc vztahuje (odst. 1). Není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, vyzve správce daně zmocnitele k úpravě plné moci; ustanovení o vadách podání se použije obdobně. O nedostacích při vymezení rozsahu plné moci vyrozumí rovněž zmocněnce (odst. 2). Plná moc je vůči správci daně účinná až po odstranění vad. Účinky podání učiněného zmocněncem na základě vadné plné moci zůstávají zachovány, pokud dojde k odstranění vad ve stanovené lhůtě (odst. 3).

[11] Ze správního spisu uloženého na CD předloženém stěžovatelem Nejvyšší správní soud zjistil, že inkriminovanou plnou moc ze dne 4. 12. 2012 předložil zástupce žalobkyně dne 5. 12. 2012 v průběhu nahlížení do spisu Celního ředitelství Olomouc č. j. 6763/2012-130100-23. Plnou mocí jednatel žalobkyně Pavel Čaniga zmocnil JUDr. Petra Dítě, MBA, LL.M., „aby společnost *LIKÉRKA DRAK, s.r.o.*

v řízení ve věci odejmutí povolení k provozování daňového skladu č. j. 7451-2/2009-130100-23 ze dne 18. 11. 2009, vedeného u Celního ředitelství Olomouc,

obhajoval, respektive ve všech právních věcech zastupoval, aby vykonával veškeré úkony, přijímal doručované písemnosti, podával návrhy a žádosti, uzavíral smíry a narovnání, uznával uplatněné nároky, vzdával se nároků, podával opravné prostředky, námitky nebo rozklady a vzdával se jich, vymáhal nároky, plnění nároků přijímal a jejich plnění potvrzoval, dědictví odmítal nebo neodmítal, sjednával rozhodčí smlouvy a jmenoval rozhodce, a to vše i tehdy, je-li podle platných právních předpisů k tomu potřeba zvláštní plné moci; tuto plnou moc uděluje i v rozsahu práv a povinností podle trestního řádu, občanského soudního řádu, soudního řádu správního, správního řádu a zákoníku práce.“ V návaznosti na to pak následuje prohlášení zástupce, že zmocnění přijímá.

[12] Součástí správního spisu je též elektronický dokument datovaný dnem 23. 4. 2013, jímž zmocněnec žalobkyně, JUDr. Petr Dítě, MBA, LL.M., (zobrazovaný elektronický podpis se však jeví jako neplatný, originál ověření přijaté zprávy nicméně součástí předloženého spisu není) sdělil celnímu úřadu, že dne 4. 12. 2012 byl zmocněn k zastupování žalobkyně před celním úřadem a že ke dni sepsání tohoto podání plnou moc v plném rozsahu vypověděl. Ze spisu nelze zjistit, kdy a jakou formou byl předmětný

pokračování

dokument celnímu úřadu předložen, je však patrné, že byl mezi dokumenty, jež celní úřad předložil žalovanému spolu s odvoláním žalobkyně.

[13] Ze správního spisu je dále patrné, že první zmínka o zastoupení žalobkyně se v řízení poprvé objevuje (mimo odvolání plné moci, které teoreticky mohlo být celnímu úřadu zasláno již dne 23. 4. 2013) až v podání žalobkyně dodaném do datové schránky celního úřadu dne 4. 6. 2013, jímž doplnila své blanketní odvolání. Do té doby vždy v průběhu celého daňového řízení veškeré úkony za žalobkyni činil její jednatel Pavel Čaniga, nikdy se nedožadoval toho, že by měl celní úřad jednat s nějakým zmocněncem, a u žádného jednání ve vyměřovacím řízení na spotřební daň za květen 2012, ani v případě úkonů bezprostředně souvisejících s havárií čistírny odpadních vod nebyl JUDr. Petr Dítě, MBA, LL.M., přítomen. Jediným úkonem tohoto zástupce vůči celnímu úřadu bylo podání informace o výpovědi plné moci ze dne 4. 12. 2012 a pouze v tomto dokumentu lze nalézt zmínku o tom, že tento zástupce údajně měl žalobkyni v řízení o vyměření spotřební daně za květen 2012 zastupovat.

[14] Dříve, než se mohl krajský soud zabývat výkladem obsahu plné moci ze dne 4. 12. 2012, musel si položit otázku, zda taková plná moc (a s ní související žalobní bod) v řízení vyvolávala účinky, tj. zda její obsah byl pro výsledek řízení vůbec relevantní.

[15] Již v nálezu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, Ústavní soud konstatoval, že větu první § 75 odst. 2 s. ř. s. nelze interpretovat doslovně, ale restriktivně. Vázanost soudního přezkumu na žalobní body je zásadně správná, avšak nelze ji absolutizovat. Účelem jakéhokoliv procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu. V návaznosti na tento nálezh Ústavního soudu (ale z části již i před jeho vydáním) Nejvyšší správní soud učinil celou řadu výjimek z dispoziční zásady, resp. vázanosti žalobními body, v otázkách prekluze práv a povinností (zejména daňové povinnosti či odpovědnosti za správní delikty – srov. rozsudek ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, publikovaný pod č. 1851/2009 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 3 As 57/2004 - 39, č. 845/2006 Sb. NSS). Soud má přitom z úřední povinnosti takové otázky hodnotit jak v případě, kdy k nim správní orgány nepřihlíděly, tak i v případě, kdy tyto orgány takový závěr (prekluzi práva) v rozporu se zákonem konstatují (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 1. 2016, č. j. 6 Afs 161/2014 - 94). Ostatně i v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, č. 2729/2013 Sb. NSS, jež se obě strany dovolávají, žádný ze žalobních ani stížnostních bodů netvrdil ani nepopíral, že postup k odstranění pochybností nemusí skončit vydáním rozhodnutí ve věci samé, a přesto se touto otázkou Nejvyšší správní soud zabýval namísto toho, aby projednal argumenty uplatněné v kasační stížnosti. V rozsudku ze dne 31. 10. 2013, č. j. 9 As 179/2012 - 47, Nejvyšší správní soud poukázal na to, že předtím, než se soud zabývá k žalobnímu bodu správností právního posouzení, k němuž správní orgán v napadeném rozhodnutí dospěl, je povinen z moci úřední zvážit, zda správní orgán vůbec mohl takové právní posouzení činit. V nedávném rozsudku ze dne 15. 6. 2016, č. j. 7 As 331/2015 - 136, pak Nejvyšší správní soud v odst. 42 poukázal na to, že vyvstane-li důvodná pochybnost o pravosti listiny, jejíž náležitosti jsou předmětem žalobních bodů, je krajský soud povinen se pravostí zabývat z úřední povinnosti i mimo rámec žalobních bodů.

[16] Byl-li tedy krajský soud postaven před otázku, zda se plná moc podle svého obsahu vztahovala i na řízení vedené před celním úřadem, musel mj. i zvážit, zda správce daně mohl a měl takovou otázku vůbec ve vyměřovacím řízení řešit. Z obsahu správního spisu (tak jak byl Nejvyššímu správnímu soudu předložen) je přitom patrné, že sporná plná moc ze dne 4. 12. 2012 nebyla uplatněna vůči celnímu úřadu, ale byla uplatněna u Celního ředitelství Olomouc, které bylo do 31. 12. 2012, kdy nabyl účinnosti zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, odvolacím orgánem ve věci vyměření sporné spotřební daně.

[17] Z ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu se v této souvislosti podává, že plná moc jakožto osvědčení o existenci dohody o zastupování mezi zmocněncem a zmocnitelem vyvolává účinky vůči správci daně teprve od okamžiku, kdy je příslušnému správci daně předložena. Případy, kdy má plná moc účinky i pro jiného správce daně jsou specifikovány v § 27 odst. 3 daňového řádu, přičemž je patrné, že jde pouze o případy, kdy se (později po uplatnění plné moci) na vedení konkrétního řízení, v němž byla plná moc uplatněna, podílí (popř. jej převezme) jiný správce daně. Z toho lze dovodit, že plná moc bez dalšího nemá účinky vůči jinému správci daně v jiném daňovém řízení, než ve kterém byla původně uplatněna.

[18] Ostatně již v rozsudku ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1 Afs 88/2013 - 66, Nejvyšší správní soud 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] K tomuto právnímu názoru se Nejvyšší správní soud přihlásil i v rozsudku ze dne 10. 4. 2015, č. j. 4 Afs 8/2015 - 39, který se věcně týkal právě řízení o vyměření spotřební daně, a připomněl, že „[o]statně 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 (...) 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

pokračování

generální plnou moc založenou ve spise u jiného soudu, o které soud doručující účastníkovi rozsudek neměl ani ponětí."

[20] V této věci je uvedený názor třeba doplnit jen o skutečnost, že stejně tak nelze mít plnou moc za uplatněnou u příslušného správce daně, byla-li uplatněna sice u příslušného odvolacího orgánu, avšak v jiném řízení a v době, kdy ještě nebylo uzavřeno řízení v prvním stupni a nebylo tak ani jasné, zda vůbec nějaké odvolání bude podáno.

[21] Jak je patrné z obsahu správního spisu, sporná plná moc byla příslušnému správci daně předložena teprve společně s prvním doplněním odvolání proti platebnímu výměru. Před tímto okamžikem vůči celnímu úřadu nebyla účinná a celnímu úřadu tak nebylo možné vytýkat její nerespektování, i kdyby prokazovala zastoupení žalobkyně v řízení o vyměření spotřební daně.

[22] Krajský soud tedy měl před vlastním otevřením otázky srozumitelnosti obsahu předložené plné moci zvážit, zda celní úřad vůbec měl příležitost se plnou mocí a jejími obsahovými náležitostmi zabývat, tj. otázkou, zda mu byla taková plná moc v rozhodné době (tj. do data odeslání závěrečné zprávy z „vytýkácího řízení“) doručena. Pokud by tak totiž učinil, musel by zjistit, že plná moc nebyla ve vyměřovacím řízení ze strany žalobkyně včas uplatněna a že tedy související uplatněný žalobní bod byl zjevně nedůvodný.

[23] Jestliže krajský soud otázku účinnosti plné moci vůči celnímu úřadu bez dalšího přešel a irelevantní žalobní bod vyhodnotil jako důvodný, způsobil tím nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky před soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[24] Jen pro úplnost pak Nejvyšší správní soud uvádí, že spornou plnou moc ze dne 4. 12. 2012 (pokud by ovšem byla uplatněna u celního úřadu) by bylo možné považovat za generální plnou moc pro předem neurčitý počet a druh správních či soudních řízení, neboť v jejím textu jednatel žalobkyně deklaruje navenek udělení plné moci nejen ve vztahu k tam výslovně specifikovanému řízení o odnětí povolení k provozování daňového skladu, ale vedle něj i k zastupování ve všech dalších právních věcech (bez jakéhokoliv z textu patrného omezení), a to i těch, pro něž je právními předpisy vyžadována zvláštní plná moc. Pokud se v plné moci dále uvádí, že výčet procesních právních předpisů, mezi nimiž daňový řád nefiguruje, je třeba upozornit na to, že se jedná zjevně jen o demonstrativní výčet, jak vyplývá z použité spojky „i“ v této doplňující pasáži textu: *„tuto plnou moc uděluji i v rozsahu práv a povinností podle trestního řádu, občanského soudního řádu, soudního řádu správního, správního řádu a zákoníku práce“*. Případné pochybnosti, které samozřejmě nelze u adresáta plné moci vyloučit, by musel celní úřad žalobkyni a jejímu zmocněnci navenek signalizovat výzvou k upřesnění plné moci podle § 27 odst. 2 daňového řádu, jinak by se nemohl úspěšně dovolávat neúčinnosti plné moci podle odst. 3 téhož ustanovení. Potud by právní názor krajského soudu mohl být správný.

[25] Druhý okruh námitek v kasační stížnosti brojí proti závěru krajského soudu, že celní úřad měl ve vyměřovacím řízení postupovat cestou daňové kontroly, a nikoliv formou postupu k odstranění pochybností, a to z důvodu, že celnímu úřadu muselo být

zřejmé, že důkazy předloženými žalobkyní nemohou být odstraněny jeho pochybnosti o úplnosti přiznané spotřební daně. I těmto kasačním námitkám musel Nejvyšší správní soud přisvědčit.

[26] Nejprve je však třeba podotknout, že otázkou dopadu procesních vad v daňovém řízení na zákonnost platebního výměru se v nedávné době dotkl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, v němž konstatoval: „*V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je daňová kontrola, v rámci níž byla učiněna zjištění, jež se stala podkladem doměření daně, posuzována již nikoli sama o sobě, nýbrž jen a pouze z toho hlediska, zda jsou zjištění z ní plynoucí zákonným podkladem pro doměření daně a nakolik je lze považovat za vypovídající, dostatečná a spolehlivá. Správní soud v první řadě hodnotí, zda zjištění byla kontrolou učiněna za situace, že vůbec být porížena mohla (například zjištění porížena kontrolou po uplynutí lhůty pro stanovení daně či kontrolou nezákonně opakovanou nemohou být vůbec podkladem pro stanovení daně). Dále u obecně přípustných zjištění hodnotí, nakolik z nich plyne, co z nich správce daně usoudil. V některých případech může samotné hodnocení daňové kontroly a jejího průběhu být důležité pro posouzení, zda bylo vůbec možno daň doměřit (typicky při zkoumání, byla-li daňová kontrola zahájena a prováděna tak, že její konání mělo účinek předpokládaný v § 148 odst. 3 daňového řádu).*“

[27] V návaznosti na usnesení rozšířeného senátu je třeba zdůraznit, že ne každá procesní vada v daňovém řízení musí mít za následek nezákonnost platebního výměru, jímž je dílčí daňové řízení (zde vyměřovací řízení) ukončeno. Třebaže určitý postup správce daně může vybočit ze zákonných mantinelů a negativně zasahovat do práv daňového subjektu až do té míry, že by odůvodňoval poskytnutí ochrany v případě podání odpovídající žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle § 82 a násl. s. ř. s., ještě to neznamena, že musí být úspěšná žaloba proti rozhodnutí (platebnímu výměru), který na takový nezákonný procesní postup navazuje. Typicky je tomu tak např. v situaci, kdy daňové řízení (resp. procesní postupy v jeho rámci) probíhá nepřiměřeně dlouho, nicméně před vydáním rozhodnutí nedojde k prekluzi daňové povinnosti a rozhodná skutková zjištění byla obstarána ještě v době, kdy odpovídající procesní postup, v němž byla opatřena (postup k odstranění pochybností, daňová kontrola, místní šetření), ještě nedosahoval nepřiměřeně extenzivních parametrů. Stejně tak tomu je v případech, kdy některé z podkladů, o něž se skutková zjištění v rozhodnutí správce daně opírají, jsou v daňovém řízení nepoužitelné, neboť s nimi spojený zásah do práv daňového subjektu nebyl odstraněn ani případnými kompenzačními opatřeními (např. výsledky svědků, o nichž nebyl bez odpovídajících důvodů daňový subjekt vyrozuměn a které již nebyly později zopakovány za jeho přítomnosti), avšak skutkový závěr správce daně obстоjí i na základě zbylých podkladů.

[28] Krajskému soudu je třeba vytknout již to, že v napadeném rozsudku zcela pominul samotnou otázku, zda vytýkané využití postupu k odstranění pochybností namísto daňové kontroly (tedy slovy s. ř. s.: porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, resp. vada řízení) mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Důvodnost žaloby může mít za následek podle ustálené judikatury totiž pouze taková vada řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2003, č. j. 6 A 12/2001 - 51, č. 23/2003 Sb. NSS, či rozsudek ze

pokračování

dne 18. 3. 2004, č. j. 6 A 51/2001 - 30, č. 494/2005 Sb. NSS). Přitom Nejvyšší správní soud má za to, že v tomto případě, i kdyby závěr krajského soudu byl správný, tato procesní vada by nezákonnost napadeného rozhodnutí nevyvolávala.

[29] Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že jím byla vyměřena spotřební daň odpovídající dani tvrzené žalobkyní v daňovém přiznání (podaném dne 25. 10. 2012) z titulu uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky ve smyslu § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních, k níž žalovaný, resp. celní úřad přičetl daňovou povinnost odpovídající znehodnoceným vybraným výrobkům dopravovaným žalobkyní v režimu podmíněného osvobození od daně ve smyslu § 9 odst. 3 písm. a) zákona o spotřebních daních. Pokud jde o druhou část vyměřené daně, která jediná neodpovídá daňovým tvrzením žalobkyně, výši této daňové povinnosti (odpovídající 9.564 litrům čistého lihu) správce daně i žalovaný stanovil na základě podkladů, které obstaral ještě před samotným zahájením kritizovaného postupu k odstranění pochybností.

[30] Ze správního spisu konkrétně vyplývá, že pracovníci celního úřadu poté, co jim bylo orgány Policie ČR oznámeno, že z objektu žalobkyně vytéká do kanalizace neznámá tmavohnědá látka zapáchající po rumu, provedli spolu s pracovníky Krajské hygienické stanice Zlínského kraje a pracovníky odboru životního prostředí Městského úřadu Bystřice pod Hostýnem dne 27. 9. 2012 místní šetření v prostorech daňového skladu žalobkyně, kde mj. na dvoře a ve vnitřních prostorách zaznamenali celkem 36 palet se šestilitrovými prázdnými plastovými barely (160 barelů na paletu), z nichž byly odebrány zbytky různých druhů vybraných výrobků (v té době především za účelem prověření obsahu metanolu), přičemž jednatel žalobkyně k dotazům uvedl, že by únik mohl souviset s výplachem prázdných kubíkových nádrží se zbytky lihovin, který probíhal ve dnech 26. a 27. 9. 2012. Další místní šetření se uskutečnilo dne 1. 10. 2012, při němž byl vyslechnut jednatel žalobkyně a byla provedena inventura zásob lihu, polotovarů, skladu hotových výrobků a aromat.

[31] Celní úřad získal dne 26. 10. 2012 od orgánů činných v trestním řízení další dokumenty, které byly shromážděny při vyšetřování pro podezření několika osob včetně jednatele žalobkyně ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“) a přečinu poškození a ohrožení provozu obecně prospěšného zařízení z nedbalosti podle § 277 odst. 1 trestního zákoníku [úřední záznamy o podaných vysvětleních osob přicházejících do úvahy jako svědci, úřední záznamy o šetření u žalobkyně a v zasažené čistírně odpadních vod (dále jen „ČOV“), fotodokumentaci, protokol Krajské hygienické stanice Zlínského kraje s výsledky chemických rozborů odebraných vzorků, sdělení provozovatele čistírny odpadních vod spolu s protokolem o chemickém rozboru odpadních vod a zprávu odboru životního prostředí Městského úřadu Bystřice pod Hostýnem].

[32] Součástí podkladů zpracovaných v trestním řízení byl i znalecký posudek RNDr. Jiřího Zahradky, CSc., ze dne 19. 10. 2012, který na základě údajů o denních průtocích na ČOV, protokolů o rozboru odpadních vod zpracovávaných ČOV a dalších podkladů stanovil odborným odhadem minimální objem čistého lihu, který havarijní vlna

dne 27. 9. 2012 přinesla na ČOV – 9.564 litrů, což přibližně odpovídá objemu prázdných barelů nalezených v daňovém skladě žalobkyně, pokud by nápoje měly v průměru 30 % obsah alkoholu.

[33] Dne 9. 11. 2012 celní úřad adresoval žalobkyni s odkazem na § 89 daňového řádu výzvu k odstranění pochybností, ve které popsal dosavadní zjištění odpovídající výše zmíněným podkladům a vyjádřil v návaznosti na to pochybnost, zda žalobkyně uvedla do daňového přiznání veškeré vybrané výrobky, u kterých jí za zdaňovací období září 2012 vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

[34] Dne 7. 12. 2012 žalobkyně (poté, co jí byla původní lhůta k její žádosti prodloužena) přiznala další daňovou povinnost odpovídající 3.667,12 litrům čistého lihu s tím, že ve vyplachovaných 102 kusech kubíkových nádrží mohl být v průměru zůstatek kolem 20 litrů čistého lihu, a s tím, že mezi svezenými prázdnými barely od odběratelů se vyskytlo 644 kusů plných šestilitrových kanýstrů s různými druhy lihovin, které žalobkyně z obavy, že by mohly být závadné, vylila do kanalizace. Závěry znaleckého posudku žalobkyně označila za spekulativní, zpochybnila jeho správnost a žádala o vyměření daně dle tohoto vyjádření.

[35] Dne 15. 1. 2013 byl proveden výslech jednatele žalobkyně, při němž jednatel předložil celnímu úřadu knihu vydaných faktur a upravil tvrzení žalobkyně v tom směru, že líc z vyplachovaných kubíkových nádrží nemá být do daně započítán, neboť nevybočuje z normou připuštěných ztrát. Posléze již byla dne 11. 3. 2013 se žalobkyní projednána „zpráva z vytýkáčského řízení“, ve které celní úřad v podstatě sdělil, že žalobkyni neuvěřil a navrhl daň stanovit s ohledem na minimální množství čistého lihu stanovené znaleckým posudkem s tím, že nejméně takové množství lihu bylo bez dokladů umístěno a skladováno v daňovém skladu žalobkyně a posléze došlo bez přítomnosti celních orgánů k jeho likvidaci vyelitím do kanalizace. Žalobkyně reagovala tím, že v souladu s poučením podle § 90 odst. 2 daňového řádu navrhne ve lhůtě 15 dnů další důkazy.

[36] Teprve dne 27. 3. 2013 žalobkyně celnímu úřadu navrhla, aby byla znalci položena doplňující otázka, a požádala celní úřad o zajištění denních dat o parametrech vody v ČOV v inkriminovaném období. Celní úřad však namísto toho přistoupil dne 9. 4. 2013 k vydání platebního výměru na spotřební daň, v němž konstatoval, že návrh na doplnění dokazování žalobkyně uplatnila opožděně.

[37] Ze shora provedené rekapitulace vyplývá, že veškeré podklady, o něž se opírá napadené rozhodnutí i platební výměr, byly shromážděny ještě před vlastním zahájením postupu k odstranění pochybností jednak od jiných orgánů veřejné moci a jednak v rámci místních šetření podle § 80 daňového řádu. Eventuální nesprávnost postupu k odstranění pochybností tudíž nijak neovlivnila použitelnost podkladů pro vyměření daně. V průběhu řízení také dostala žalobkyně prostor se vyjádřit k podkladům, z nichž správce daně při svém rozhodování vycházel, měla možnost navrhnout, popř. předložit další důkazní prostředky a s její argumentací se celní úřad a posléze žalovaný vypořádal (pokud jde o úplnost a správnost tohoto vypořádání, k ní se v tuto chvíli Nejvyššímu správnímu soudu nepřisluší vyjadřovat, neboť ta je předmětem žalobních bodů, jimiž se krajský soud dosud věcně nezabýval). Ani z hlediska spravedlivého procesu se tedy nejeví, že by žalobkyně

pokračování

utrpěla nějakou újmu oproti tomu, kdyby celní úřad postupoval cestou daňové kontroly. Již z tohoto důvodu měl krajský soud tento žalobní bod posoudit jako nedůvodný s tím, že eventuální záměna těchto postupů nebyla způsobila vyvolat nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného. Nesprávný je však i vlastní závěr krajského soudu o tom, že v dané věci byl celní úřad povinen již na počátku řízení zahájit daňovou kontrolu.

[38] Podle § 89 odst. 1 daňového řádu, má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností (odst. 1). Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností (odst. 2).

[39] Podle § 90 daňového řádu, nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků (odst. 2). Pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně (odst. 3).

[40] Podle § 85 daňového řádu jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení (odst. 1). Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení (odst. 3). Daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Správce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení (odst. 4). Daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud a) správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo b) daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu (odst. 5).

[41] Postup k odstranění pochybností podle § 89 a násl. daňového řádu „*má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§*

148 odst. 3 daňového řádu z roku 2009)“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2015, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, odst. 20, č. 2729/2013 Sb. NSS).

[42] „Postup k odstranění pochybností je tedy specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti ohledně návrhu daňového subjektu na stanovení daně. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je nepochybně procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícímu důkaznímu břemeni.“ Oproti tomu daňová kontrola podle § 85 a násl. daňového řádu „je klasickým daňovým mechanismem, pomocí něhož má správce daně právo kdykoliv (v průběhu prekluzivní lhůty) prověřit ve vymezeném rozsahu splnění daňových povinností subjektů, okolnosti rozhodné pro stanovení daně a rovněž také tvrzení daňových subjektů. Z uvedeného vyplývá, že je na správci daně, aby přistoupil k prověření i tehdy, nemá-li pochybnosti žádné; zkrátka pouze prověří správnost tvrzení daňového subjektu (např. těch informací, jež jsou uvedeny v daňových tvrzeních - § 135 a násl. daňového řádu z roku 2009). Může tak učinit v podstatě kdykoliv, buďto ještě před vyměřením daně (nadměrného odpočtu), (...) anebo i poté, co již dříve daň vyměřil. Je jisté, že včasné a co nejrychlejší zjištění rozdílu mezi daní tvrzenou a daní skutečnou a správnou přinese i rychlejší nápravu, a omezí tak užití sankčních ustanovení v co nejnižší míře. (...) Z výše popsaných obou kontrolních instrumentů tedy plyne, že se jedná o postupy odlišné, každý slouží k prověření správnosti daňových povinností a o jejich použití se dle vhodnosti rozhodne správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 - 31, č. 3175/2015 Sb. NSS).

[43] Ze správního spisu vyplynulo, že správce daně na základě místních šetření a zejména pak znaleckého posudku zajištěného orgány činnými v trestním řízení získal zcela konkrétní pochybnost o tom, že řádné daňové tvrzení podané žalobkyní dne 25. 10. 2012 je neúplné, tj. že do něj nebyly zahrnuty vybrané výrobky, které byly vylity do kanalizace. V dané situaci měl celní úřad na výběr, zda se omezí pouze na prověření této pochybnosti, nebo zda zahájí daňovou kontrolu, v rámci níž by mohl prověřovat daňové povinnosti žalobkyně v širším rozsahu (např. za více zdaňovacích období, správnost té části daňové povinnosti, kterou žalobkyně uvedla v daňovém přiznání, apod.).

[44] Pokud jde o zacílení svého prověřování, má správce daně široké správní uvážení, které je limitováno v zásadě jen podmíněným zákazem opakovaných daňových kontrol v § 85 odst. 5 daňového řádu a obecnou zásadou proporcionality. Jakmile si však správce daně stanoví rozsah otázek, které hodlá prověřit, nemůže volně vybírat, jaký z postupů upravených v daňovém řádu bude aplikovat, ale musí respektovat zákonem stanovené podmínky pro uplatnění jednotlivých postupů a současně základní zásady správy daní, zejména v podobě povinnosti šetřit práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní (§ 5 odst. 3 daňového řádu).

[45] Jak vysvětlila shora citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu, postup k odstranění pochybností je postupem časově i věcně koncentrovaným, který při správném použití je s ohledem na očekávanou rychlost a bezprostřednost postupem nejehospodárnějším a současně nejšetrnějším k dotčenému daňovému subjektu. Daňový

pokračování

subjekt není zatížen povinností předkládání komplexní účetní dokumentace, dopředu ví, jakou skutečnost správce daně považuje za spornou, a mnohdy si vystačí s písemnou komunikací. Proto v situaci, kdy správce daně má konkrétní pochybnost o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňových tvrzení a současně necítí potřebu širšího prověřování povinností daňového subjektu nad rámec této konkrétní pochybnosti, je v zásadě povinen využít institut postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, neboť tak dosáhne cíle správy daní v podobě správného vyměření daně nejrychleji a s nejmenším zatížením daňového subjektu. Okamžité použití daňové kontroly, jakkoliv jde o postup výslovně daňovým řádem co do podmínek využití nejméně limitovaným, s cílem izolovaného ověření pouze předem jasně vymezené pochybnosti by bylo postupem nešetrným k právům daňového subjektu, a tedy nepřípustným. V takové situaci má přednost pro tyto případy určený postup k odstranění pochybností.

[46] Samozřejmě nelze vyloučit, že předpokládaný krátký, ale intenzivní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem bude vážnout, ukáže se, že sporná otázka je skutkově komplikovaná, popř. že eventuálně potřebné prověření informací poskytnutých k výzvě daňovým subjektem bude časově náročné, nebo vyplyne na základě informací získaných v rámci tohoto dialogu mnohem širší okruh pochybností, eventuálně pochybnosti, jež správce daně není v danou chvíli schopen konkrétně vymezit, nicméně v zájmu správného zjištění daně bude mít za potřebné bližší prozkoumání souvisejících okolností. Řešení takových situací, kdy se ukáže, že odstranění pochybností není realizovatelné v omezeném rámci postupu k odstranění pochybností, nicméně poskytuje ustanovení § 90 odst. 3 věty první daňového řádu, které v případě, že správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, mu umožňuje zahájit v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Ve vztahu k nově vzniklým pochybnostem, které přesahují rámec původního postupu k odstranění pochybností, pak lze daňovou kontrolu zahájenou podle § 90 odst. 3 daňového řádu v nezbytném rozsahu rozšířit (viz komentář k ustanovení § 85 in: BAXA, J. a kol. Daňový řád : Komentář. Praha : Wolters Kluwer, a. s., 2011).

[47] Daňový řád tedy vyžaduje, aby správce daně v případě izolovaného prověřování konkrétní pochybnosti využil postupu k odstranění pochybností jako oboustranně nejehospodárnějšího procesního rámce a teprve, pokud se ukáže, že takový rámec je s ohledem na podobu a obsah komunikace ze strany daňového subjektu, popř. nově zjištěné skutečnosti příliš těsný, nasadil mnohem robustnější a oboustranně více zatěžující mechanismus v podobě daňové kontroly. Pokud by ovšem správce daně měl již předem dostatečně silné důvody se domnívat, že postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu nebude postačovat, může zahájit pro tuto konkrétně specifikovanou pochybnost daňovou kontrolu ihned (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 2. 2014, č. j. 22 A 123/2013 - 27, č. 3140/2015 Sb. NSS). Důvodem pro takový výjimečný postup mohou být především zkušenosti z komunikace s daňovým subjektem či informace zjištěné v souvislosti s prověřováním pochybností podobného rázu u tohoto subjektu, které vedly k „překlopení“ postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly již za předcházející zdaňovací období. Dalším důvodem by mohla být povaha pochybností, jestliže by již na počátku bylo zřejmé, že v rámci jejich prověřování se nebude možné vyhnout provádění takového dokazování, které nebude možné ukončit v časově limitujících mezích postupu k odstranění pochybností. Tím samozřejmě není dotčeno oprávnění správce daně k provádění tzv. namátkové daňové kontroly za

podmínek formulovaných ve stanovisku pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11, publikovaném pod č. 368/2011 Sb.

[48] Krajský soud v této věci však důvod pro zahájení daňové kontroly spatřoval v tom, že správce daně již věděl, že daňové přiznání žalobkyně je nesprávné, a v tom, že již bylo zřejmé, že pochybnosti nelze odstranit důkazy poskytnutými žalobkyní.

[49] První z těchto důvodů však přímo popírá požadavek § 89 odst. 1 daňového řádu, aby správce daně v situaci, kdy má dostatečně konkrétní (tj. zejména konkrétními skutkovými zjištěními podepřenou) pochybnost, postupoval právě formou postupu k odstranění pochybností. Pochybností, kterou má v této souvislosti daňový řád na mysli, se totiž nerozumí jen situace, kdy správce daně má jen dílčí indicie naznačující potenciální nesprávnost daňového tvrzení, ale zejména případy, kdy správce daně má v rukou silné důkazy, na základě nichž lze s vysokou pravděpodobností, ne-li dokonce s praktickou jistotou očekávat závěr o nesprávnosti tvrzení daňového subjektu. I pro takovou situaci poskytuje postup k odstranění pochybností procesní rámec, v němž může daňový subjekt na takové podklady reagovat a buď uznat své pochybení, nebo naopak poskytnout informace a důkazy, které mohou na případ vrhnout jiné světlo a eventuálně i vyvrátit do té chvíle zdánlivě přesvědčivá zjištění správce daně.

[50] Neobstojí ani druhý důvod. Předně je třeba otázku možnosti odstranění pochybností ze strany daňového subjektu hodnotit k okamžiku rozhodování správce daně, aniž by bylo možné do této úvahy vnášet *ex post* jakákoliv zjištění z následujícího průběhu daňového řízení, kterými v době výběru procesního postupu správce daně nedisponoval. Krajský soud v této souvislosti nevysvětlil, proč má za to, že označené pochybnosti nemohly být žalobkyní v rámci postupu podle § 89 daňového řádu odstraněny. Taková úvaha by musela pramenit z nevyvratitelnosti důkazů, jež měl správce daně na počátku postupu k odstranění pochybností k dispozici, a zjevně nemůže být správná. Samotný znalecký posudek, který správce daně považoval za klíčový podklad, je i přes použité matematické výpočty totiž do jisté míry odhadem, který dochází jen k závěru o minimálním množství čistého alkoholu, který měl být zlikvidován vylitím do kanalizace, z povahy věci však s ohledem na limitující rozsah dostupných vstupních údajů nemůže specifikovat přesně, kolik lihovin a jakého druhu ve skutečnosti tímto způsobem bylo zlikvidováno. Žalobkyně mohla v reakci na výzvu k odstranění pochybností pod tíhou důkazů získaných správcem daně přiznat a doložit přesný rozsah likvidovaného alkoholu. Stejně tak nemohlo být předem vyloučeno, že žalobkyně zpochybní související právní závěry správce daně, např. otázku, zda likvidované výrobky podléhaly spotřební dani, resp. zda případnou spotřební daň z nich je povinna uhradit právě ona a v jakém rozsahu – ostatně právě takovou argumentaci žalobkyně v komunikaci s celním úřadem do jisté míry použila.

[51] Lze tedy shrnout, že celní úřad postupoval správně a v souladu s daňovým řádem, jestliže se v situaci, kdy nehodlal prověřovat jiné otázky, než pochybnost o tom, zda žalobkyně zahrnula alkohol zlikvidovaný ve dnech 26. a 27. 9. 2012 do přiznání ke spotřební dani z lihu za zdaňovací období září 2012, v dané věci zahájil postup k odstranění pochybností, a nikoliv daňovou kontrolu.

pokračování

[52] Konečně pokud jde o argument krajského soudu, že správce daně měl zahájit daňovou kontrolu alespoň poté, co žalobkyně zpochybnila závěry znaleckého posudku, bylo zjištěno, že nemá v pořádku příslušnou evidenci a že její tvrzení jsou rozporná, ani ten není blíže vysvětlen. Otázka, zda bylo namístě podle § 90 odst. 3 věty první daňového řádu zahájit daňovou kontrolu, závisí na vyhodnocení dosavadního dokazování a související argumentace daňového subjektu z hlediska § 8 a § 92 daňového řádu. Krajský soud však doposud otázku úplnosti a dostatečnosti provedeného dokazování neřešil, a proto jeho (eventuální) závěr o povinnosti celního úřadu postupovat podle § 90 odst. 3 věty první daňového řádu neobstojí.

[53] Jelikož Krajský soud v Brně v napadeném rozsudku v obou nosných otázkách věc nesprávně posoudil, Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Brně podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušovacím rozsudku. V dalším řízení tedy bude vycházet z toho, že spor o výklad plné moci ze dne 4. 12. 2012 je v dané věci irelevantní, jestliže plná moc nebyla u celního úřadu v rozhodné době uplatněna. Pouze pokud by eventuálně bylo v řízení prokázáno včasné uplatnění této plné moci – zde nelze samozřejmě vyloučit neúplnost předloženého správního spisu – může krajský soud s ohledem na změněný skutkový stav vyjít z toho, že plná moc dopadala i na řízení o vyměření spotřební daně za zdaňovací období září 2012. Krajský soud dále bude vycházet z toho, že v okolnostech dané věci celní úřad postupoval adekvátně, jestliže v daňovém řízení využil institut postupu k odstranění pochybností.

[54] V dalším řízení Krajský soud v Brně podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. ledna 2017

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu