



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupíčkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **BSB 1881, s. r. o.**, se sídlem Kubelíkova 1780/21, Praha 3, zastoupena JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2018, č. j. 6 Af 43/2017 - 51,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) ze dne 12. 10. 2015, č. j. 160708/2015-510000-32.1, byla žalobkyni vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období prosinec 2013 ve výši 990 810,- Kč (dále též „platební výměr“). Jednalo se o 606 kg tabáku ke kouření, který byl nalezen při místním šetření konaném dne 4. 12. 2013 v budově užívané žalobkyní k podnikatelským účelům.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 6. 2017, č. j. 41003/2017-900000-304.4, odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru zamítl.

II.

[3] Žalobkyně podala proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného žalobu u Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Nepřisvědčil žalobkyni, že jí byla upřena možnost provést vlastní znalecké zkoumání odebraných vzorků. Zaměstnanec žalobkyně, který byl odběru vzorků přítomen, svým podpisem potvrdil, že mu byly předány rezervní vzorky. Takové předání je nutné považovat za předání vzorků přímo žalobkyni. Ze zákona nevyplývá, že by

rezervní vzorek pořízený při místním šetření musel být předán osobě oprávněné za daňový subjekt (právníckou osobu) jednat dle § 24 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Rovněž nelze přisvědčit tomu, že by vzorky nebyly odebrány řádně. Zaměstnanec žalobkyně přítomný při odběru vzorků stvrdil správnost jejich odebrání. Nic nenasvědčuje tomu, že by vzorky nebyly odebrány v souladu s metodickým pokynem z každé části příslušného balení a ani žalobkyně neuvedla žádné skutečnosti, které by v tomto ohledu zakládaly důvodné pochybnosti. Námitky žalobkyně vůči charakteru zboží a jeho zařazení jsou pak pouze obecné, ačkoliv žalobkyně měla objektivně možnost zpochybnit závěry žalovaného na základě výsledků testů rezervního vzorku.

III.

[4] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Namítá, že k odběru vzorků z nalezené tabákové suroviny došlo v rozporu s metodickým pokynem správce daně. Z protokolu o místním šetření totiž nevyplývá, jakým způsobem byly tři dílčí vzorky odebrány, tj. že byly odebrány z horní, střední a spodní části krabice, jak ukládá metodický pokyn. Důkazní břemeno, že odběr byl proveden v souladu s tímto pokynem, přitom nese správce daně. Zaměstnanec stěžovatelky nemohl potvrdit správnou aplikaci interního předpisu, neboť nemá příslušnou odbornou znalost.

[5] Rovněž k předání rezervních vzorků došlo v rozporu se zákonem. Za stěžovatelku totiž nejednala oprávněná osoba ve smyslu § 24 odst. 2 a 3 daňového řádu, přestože se jedná o úkon při správě daní. Obecně lze souhlasit s názorem městského soudu, že zákon nestanoví, kdo se musí místního šetření zúčastnit a že je lze provést i bez účasti daňového subjektu. Dochází-li však při místním šetření k odebrání a předání vzorků, je přítomnost daňového subjektu, resp. osoby oprávněné za něj jednat nevyhnutelná s ohledem na zásadu součinnosti. Procesní odpovědnost za její přítomnost nese správce daně. To vyplývá i z § 83 odst. 3 a z § 82 odst. 3 a 4 daňového řádu. V důsledku vadného postupu správce daně neměla stěžovatelka k dispozici rezervní vzorky, aby si mohla ověřit charakter předmětné suroviny, tj. prokázat, že se jednalo o tabákový odpad. Proto v řízení navrhovala provést revizní znalecký posudek a tzv. síťový test. Správce daně ani žalovaný však tomuto návrhu nevyhověli, nadto nezohlednili návrh na pokračování v dokazování ze dne 26. 10. 2015.

[6] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení; případně aby zrušil rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil tomuto k dalšímu řízení.

IV.

[7] Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření. Námitku nesprávného odběru vzorků tabáku považuje za nepodloženou a účelovou. O správnosti odběrů vzorků svědčí podepsané prohlášení zaměstnance stěžovatelky a označení jednotlivých vzorků jako souhrnných. V případě pochybností o obsahu protokolů o odběru vzorků, měla stěžovatelka označit příslušné důkazy na podporu svého tvrzení. Místní šetření pak

pokračování

nepředstavuje úkon daňového řízení, při němž by byla nezbytná účast osoby vymezené v § 24 odst. 2 a 3 daňového řádu. Pokud stěžovatelka umožnila, aby její zaměstnanec poskytoval součinnost celnímu orgánu při místním šetření, pak si měla také zajistit, aby jí tento zaměstnanec předal i odebrané vzorky. Okolnosti věci nadto napovídají tomu, že stěžovatelka byla o průběhu šetření vyrozuměna a měla vzorky k dispozici. Ustanovení § 82 odst. 3 a 4 daňového řádu nevyžaduje potvrzení převzetí vzorků ze strany daňového subjektu, ani jeho přítomnost při odběru. Teprve v případě chybějící součinnosti ze strany daňového subjektu je správce daně povinen seznámit jej s obsahem provedených úkonů jinými způsoby uvedenými v § 83 daňového řádu. Opačný výklad by umožnil nežádoucí obstrukční jednání ze strany daňových subjektů. Stěžovatelce bylo umožněno podat návrh na pokračování v dokazování, tohoto práva však nevyužila včas. Výsledky analýz Celně technické laboratoře není nutné podrobovat dalšímu znaleckému posouzení, neboť se jedná o zkušební laboratoř s certifikovaným systémem kvality, která je členem skupiny evropských celních laboratoří a k posouzení otázky, zda lze určitý druh tabáku kouřit, není třeba odborných znalostí, jak potvrzuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2017, č. j. 4 Afs 34/2017 - 57. Stěžovatelka tyto výsledky nadto relevantně nezpochybnila. Z výše uvedených důvodů žalovaný navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

V.

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Ze správního spisu vyplynulo následující. Celní úřad pro Pardubický kraj provedl dne 4. 12. 2013 v budově 8a v areálu stěžovatelky na adrese Řídký 22 místní šetření, při kterém bylo zajištěno 7 papírových krabic obsahujících celkem 606 kg tabáku. Z každé krabice byl za účasti zaměstnance stěžovatelky (správce budov) odebrán vzorek pro účely provedení odborné analýzy; zbývající zboží bylo zajištěno. Průběh místního šetření byl zaznamenán v protokolu z téhož dne č. j. 60771/2013-590000-61. K odběru vzorků bylo vypracováno sedm samostatných protokolů č. j. 590601-13-12-001 - 007. Dle laboratorních zkoušek provedených Celně technickou laboratoří Praha se u všech vzorků jedná o tabák způsobilý ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování.

[11] Tato zjištění byla postoupena správci daně, který na jejich základě vydal dne 12. 1. 2015 výzvu k podání řádného daňového tvrzení ke spotřební dani z tabáku za zdaňovací období prosinec 2013. Dne 9. 2. 2015 podala stěžovatelka daňové přiznání, v němž neuvedla žádnou daň. Správce daně poté zahájil výzvou ze dne 26. 2. 2015 postup k odstranění pochybností. V jeho průběhu stěžovatelka správce daně požádala dne 23. 3. 2015 o sdělení, které konkrétní analýzy a protokoly o laboratorní zkoušce se týkají tabáku uvedeného ve výzvě a dne 28. 5. 2015 o zaslání protokolů o odběru vzorků a záznamů o provádění jednotlivých zkoušek. K jejím požadavkům se správce daně vyjádřil v přípise ze dne 17. 8. 2015. Dne 2. 9. 2015 zaslal správce daně zmocněnci stěžovatelky (Ing. B. P.) sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností. Dne 3. 9. 2015 správce daně obdržel

od Celního úřadu pro Pardubický kraj plnou moc, kterou stěžovatelka udělila jinému zmocněnci (JUDr. Jiří Vaníček). Dne 30. 9. 2015 vyzval správce daně stěžovatelku k objasnění toho, kdo je jejím aktuálním zmocněncem. Přípisem ze dne 8. 10. 2015 informovala stěžovatelka správce daně, že ji zastupuje JUDr. Jiří Vaníček. Dne 12. 10. 2015 odeslal správce daně Ing. B. P. platební výměr. Dne 26. 10. 2015 podala stěžovatelka návrh na doplnění dokazování, v němž navrhla mimo jiné nový odběr vzorků za účelem jejich přezkumu nezávislým znalcem. Dne 6. 11. 2015 zaslal správce daně platební výměr JUDr. Jiřímu Vaníčkoví. Proti platebnímu výměru poté podala stěžovatelka odvolání, které žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl.

[12] V kasační stížnosti stěžovatelka uplatnila následující okruhy námitek: 1) odběry vzorků byly provedeny nesprávně, což mělo vliv na správnost zařazení zkoumané tabákové suroviny; 2) rezervní vzorky nebyly předány stěžovateli, což jí znemožnilo provést znalecké přezkoumání; a 3) žalovaný neprovedl navrhovaný revizní znalecký posudek a síťový test a pominul návrh na pokračování v dokazování ze dne 26. 10. 2015.

[13] Stěžovatelkou zpochybňované odběry vzorků tabáku provedl Celní úřad pro Pardubický kraj při místním šetření konaném v areálu stěžovatelky dne 4. 12. 2013. Místnímu šetření včetně odběru vzorků byl kromě úředních osob uvedeného celního úřadu přítomen rovněž zaměstnanec stěžovatelky, jak potvrzují sepsané protokoly.

[14] Dle § 82 odst. 3 daňového řádu *[s]právní daně si může od osoby, u níž je místní šetření prováděno, vyžádat nebo odebrat pro účely bližšího posouzení nebo expertizy vzorky věcí. Takto získané vzorky se vrací po expertize či posouzení, připouští-li to jejich povaha.* Dle odst. 4 věty první citovaného ustanovení *[z]apůjčení dokladů a jiných věcí nebo odebrání vzorků potvrdí správce daně při jejich převzetí nebo odebrání.*

[15] Samotný postup správce daně při odebírání vzorků v případě tabákových výrobků daňový řád ani zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů blíže neupravuje. Dle obsahu protokolů o odběru vzorku postupoval správce daně v posuzované věci dle postupu vzorkování označeného MP 05-02. Jedná se o Metodický postup pro odběr vzorků tabáku a tabákových výrobků (dále též „metodický postup“), který je platný ode dne 25. 1. 2007 a byl vydán na základě Vnitřního pokynu Generálního ředitelství cel č. 12/2007. Svou povahou nejde o obecně závazný právní předpis, nýbrž o interní předpis, jehož cílem je upravit vzorkování tabáku a tabákových výrobků, které se nacházejí na prodejních místech, ve výrobních prostorách, ve skladech i dopravních prostředcích za účelem kontroly sazebního zařazení zboží a spotřební daně. Ve smyslu ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu mají správci daně jakožto správní orgány povinnost se vydanými interními pokyny ve své právní praxi řídit, což neplatí pouze v případě, že by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy (srov. např. rozsudky ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, ze dne 27. 3. 2008, č. j. 9 Afs 88/2007 - 114, ze dne 15. 5. 2009, č. j. 2 Afs 124/2008 - 127, ze dne 9. 6. 2009, č. j. 2 Afs 4/2009 - 77, ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, ze dne 4. 11. 2009, č. j. 9 Afs 71/2009 - 55, ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010 - 63, ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, nebo ze dne 3. 9. 2015, č. j. 9 Afs 310/2014 - 36).

pokračování

[16] Metodický postup udává pro jednotlivé tabákové výrobky podrobný popis, jak odebírat vzorky, v jakém počtu, z jakých částí balení, jak následně se vzorkem nakládat, atd. Dle bodu 4. 4 metodického postupu musí být v případě surovinové šarže z každé vzorkovací jednotky odebrány nejméně tři dílčí vzorky (z horní, střední a spodní třetiny). Odebírají se tak, aby odběrní místa nebyla na stejné vertikální linii jdoucí vzorkovací jednotkou. Smísením dílčích vzorků vzniká vzorek souhrnný. Velikost laboratorního vzorku je cca 2000 g nebo 30 hrstí.

[17] Dle stěžovatelky Celní úřad pro Pardubický kraj (dále též „celní úřad“) stanovený způsob nedodržel, neboť v protokolech o odběru vzorku není uvedeno, že by byly dílčí vzorky odebrány z příslušných částí krabic s tabákovou surovinou.

[18] V jednotlivých protokolech o odběru vzorků jsou na str. 2 obsaženy údaje o kontrolované dávce, jako je způsob a počet balení, jeho váha, počet vzorkovaných jednotek, počet a velikost odebraných vzorků a identifikace postupu vzorkování. Ze zde uvedených údajů vyplývá, že celní úřad z každého jednotlivého kartonu odebral 3 x cca 2 kg tabáku a postupoval dle metodického pokynu. U každého protokolu je v poznámce uvedeno, že „[T]abák včetně zbytku souhrnného vzorku, který zbyl po vytvoření laboratorního, rozhodčího a rezervního vzorku byl zajištěn, viz protokol o místním šetření č. j. 60771/2013-590000-61 ze dne 4. 12. 2013. Normativní odkaz dle MP 05-02: ČSN ISO 15592-1 (56 9510).“ Obsah protokolů tedy nenasvědčuje názoru stěžovatelky, že celní úřad při odběru vzorků postupoval v rozporu s metodickým postupem. Je z nich zřejmé, že odebíral tři dílčí vzorky po cca 2 kg postupem dle MP 05-02 a následně provedl smísení vzorků, čímž vytvořil souhrnný vzorek, který následně rozdělil na laboratorní, rozhodčí a rezervní vzorky (určené k testování, ať již Celně technickou laboratoří či stěžovatelkou) a zbytek souhrnného vzorku zajistil spolu s ostatním zbožím. Tento postup zcela koresponduje s výše popsáním metodickým postupem pro surovinové šarže. To, že v protokolech není výslovně uvedeno, že celní úřad odebral vzorky z horní, střední a spodní vrstvy balení, nemůže založit pochybnosti o správnosti provedených odběrů vzorků, zejména pak za situace, kdy všech sedm protokolů obsahuje údaje o třech odebraných dvoukilových vzorcích v přímé souvislosti s odkazem na postup odběru vzorků dle metodického pokynu (který nařizuje odběr z různých vrstev balení) a následně poznámku o nakládání se souhrnným vzorkem (jež vznikne smísením dílčích vzorků odebraných z jednotlivých vrstev balení).

[19] Lze souhlasit s městským soudem, že stěžovatelka v průběhu daňového řízení neuvedla žádné skutečnosti, které by správnost postupu celního úřadu účinně zpochybnila. Toliko absence výslovného údaje o tom, že vzorek byl odebrán z různých vrstev kartonů, nemohl zavdat příčinu k důvodným pochybnostem o tom, zda odběr proběhl v souladu s metodickým postupem. Její tvrzení o nesprávném postupu při odběru vzorků tak zůstalo v rovině čisté spekulace. Nelze rovněž odhlédnout od toho, že zaměstnanec stěžovatelky, který byl odběrům přítomen, svým podpisem mimo jiné potvrdil, že souhlasí s postupem odběru vzorku, se kterým byl seznámen před započítáním samotného odběru, že odebraný vzorek je reprezentativním, a že převzal rezervní vzorek. Je s podivem, že stěžovatelka napadala správnost postupu celního úřadu, avšak provedení výpovědi dotyčného zaměstnance, který mohl její podezření potvrdit, jako důkazní prostředek přesto nenavrhl.

[20] S ohledem na výše uvedené se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje s posouzením prvního okruhu námitek ze strany městského soudu.

[21] Stěžovatelka dále namítá, že jí nebyly předány rezervní vzorky, což jí znemožnilo provést vlastní znalecké zkoumání. Dle jejího názoru celní úřad pochybil, když předal rezervní vzorky přítomnému zaměstnanci, tj. osobě, která není oprávněna za stěžovatelku jednat dle § 24 odst. 2 a 3 daňového řádu.

[22] K předání rezervních vzorků došlo při místním šetření, které Celní úřad pro Pardubický kraj prováděl před zahájením vlastního daňového řízení (k tomu došlo výzvou k podání řádného daňového přiznání ze dne 12. 1. 2015). Na tento postup celního úřadu tedy dopadá nejen právní úprava v § 80 a násl. daňového řádu, ale i § 78 daňového řádu upravující tzv. vyhledávací činnost. Místní šetření je totiž jedním z postupů, které je správce daně v rámci vyhledávací činnosti oprávněn vykonávat [§ 78 odst. 3 písm. e) daňového řádu]. Dle § 78 odst. 2 daňového řádu může správce daně provádět vyhledávací činnost i bez součinnosti s daňovým subjektem. Zákonodárce pro místní šetření (a vyhledávací činnost obecně) tedy nestanoví na rozdíl například od výsledku svědka výslovně právo daňového subjektu účastnit se místního šetření. To odpovídá především účelu místního šetření, kterým je v obecné rovině „*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“*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005 - 130).

[23] Nutnost přítomnosti daňového subjektu na místním šetření nelze dovodit ani z § 83 odst. 3 či § 82 odst. 3 a 4 daňového řádu, jak navrhuje stěžovatelka. Ustanovení § 83 daňového řádu se týká zajištění věcí, nikoliv odebrání vzorků. Další zmiňovaná ustanovení pak pouze vymezují oprávnění správce daně odebrat *nebo* si od osoby, u níž je místní šetření prováděno, vyžádat vzorky z věcí, které jsou předmětem šetření, a to v rozsahu nezbytném pro provedení příslušné expertizy, a povinnost vydat potvrzení o tomto odebrání. Z textu ustanovení nijak neplyne, že by se musel místního šetření, při němž dochází k odebrání vzorků, obligatorně účastnit daňový subjekt či osoba oprávněná za něj jednat. Správce daně je oprávněn odebrat vzorky věcí i bez součinnosti osoby zúčastněné na správě daní.

[24] Oprávnění správce daně provést místní šetření bez součinnosti s daňovým subjektem je výslovným odklonem od základních zásad daňového řízení, a to především zásady spolupráce (§ 6 odst. 2 daňového řádu) a zásady vstřícnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu). Jedná se o výjimku, kterou správce daně nemůže využívat excesivně bez ohledu na práva daňového subjektu. Neúčast daňového subjektu má především za následek, že je nutné zkoumat, zda správce daně během místního šetření nezjistil skutečnosti z důkazních prostředků, jejichž provedení se daňový subjekt musí osobně zúčastnit a musí o nich být ze zákona vyrozuměn (např. již zmiňovaný výsledek svědka). Zároveň je ale vždy nutné rozlišovat okolnosti konání místního šetření. U místního šetření konaného v rámci probíhajícího daňového řízení je v obecné rovině vhodné, aby se daňový subjekt o konání místního šetření dozvěděl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009,

pokračování

č. j. 1 Afs 29/2009 - 91). U místního šetření konaného mimo daňové řízení je nepřítomnost daňového subjektu obecně akceptovanější (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 100/2017 - 91), a to i v případě, že při místním šetření dochází k odběru vzorků, ledaže by tu byly opodstatněné úvahy o možné manipulaci se vzorkem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2010, č. j. 9 Afs 78/2009 - 59, ze dne 29. 1. 2015, č. j. 7 Afs 278/2014 - 22, nebo ze dne 28. 5. 2015, č. j. 10 Afs 8/2015 - 42). Znehodnocení, či změnu rozhodných vlastností odebraných vzorků však stěžovatelka nenamítala a ani ze spisu neplyne nic, co by zavdávalo opodstatněné pochybnosti o tom, že při manipulaci se vzorky tabáku bylo zacházeno tak, aby tyto vzorky byly zcela nebo zčásti znehodnoceny.

[25] Byť je v zájmu transparentnosti postupu správce daně bezesporu žádoucí, aby byl daňový subjekt přítomen místnímu šetření, při němž jsou odebírány vzorky, nepředstavuje jeho neúčast dle výše uvedené judikatury sama o sobě vadu řízení, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně. O to méně by pak mohla být vadou řízení skutečnost, že se místního šetření účastnil zaměstnanec stěžovatelky, který však *stricto sensu* nebyl osobou oprávněnou za ni jednat ve smyslu § 24 odst. 2 či 3 daňového řádu.

[26] Ze správního spisu je zřejmé, že celní úřad provedl místní šetření mimo daňové řízení a za přítomnosti správce areálu, který byl zaměstnancem stěžovatelky a který celnímu úřadu sdělil, že má přístup do budovy č. 8a, kde probíhalo místní šetření. Zaměstnanec byl rovněž seznámen s předmětem místního šetření, řádně poučen a srozuměn s jednotlivými úkony. Před započítím odběru vzorků byl seznámen s jeho postupem, souhlasil s ním, požadoval odběr rezervních vzorků a tyto převzal. Bez výhrad podepsal jak protokol o místním šetření, tak jednotlivé protokoly o odebrání vzorků z nalezených kartonů. Dle Nejvyššího správního soudu postup celního úřadu nepředstavoval excesivní využití oprávnění podle § 78 odst. 2 daňového řádu. Prováděl-li celní úřad odběry vzorků za přítomnosti zaměstnance stěžovatelky, který byl řádně poučen o průběhu tohoto úkonu, zcela dostatečně dbal na ochranu práv stěžovatelky. Nejvyšší správní soud neshledává důvod zabývat se hypotetickou situací, komu by celní úřad předal rezervní vzorky, kdyby nebyl místnímu šetření přítomen zaměstnanec stěžovatelky, neboť tato v projednávané věci nenastala.

[27] Sama stěžovatelka nadto nepopírá, že celní úřad předal rezervní vzorky jejímu zaměstnanci. Tomu, že stěžovatelka těmito vzorky disponuje, nasvědčují ostatně i její vyjádření v daňovém řízení. K jejímu požadavku na předložení rezervních vzorků (vzneseném při ústním jednání dne 24. 11. 2014), celní úřad ve sdělení ze dne 31. 12. 2014 uvedl, že rezervní vzorky byly předány jejímu zaměstnanci již dne 4. 12. 2013 (při odběru). Po zahájení postupu k odstranění pochybností stěžovatelka ve svých podáních ze dne 23. 3. 2015 a 28. 5. 2015 rozporovala výstupy provedených laboratorních zkoušek. V podání ze dne 23. 3. 2015 namítala, že „*v protokolech o zkoušce není jediná zmínka o čísle protokolu o odběru, a proto není poznat, který protokol se týká toho co správce daně požaduje uvést do daňového přiznání a daňový subjekt si tak nemůže nechat provést revizi laboratorní zkoušky, protože nesouhlasí se závěry, které správce daně uvedl ve výzvě.*“ O tom, že by stěžovatelka neměla rezervní vzorky k dispozici, se ve svém podání vůbec nezmiňuje, přestože by především tato skutečnost byla zásadním důvodem pro nemožnost provedení revizní laboratorní zkoušky. Stěžovatelka namísto toho rozporovala vlastnosti předmětného

zboží, které dle jejího názoru bylo tabákovým odpadem, respektive nekvalitním řezem vzniklým při seřizování řezačky. Ani v návrhu na doplnění dokazování ze dne 26. 10. 2015 stěžovatelka nezmínila, že by rezervní vzorky neměla k dispozici; o nové odebrání vzorků žádala proto, že původní odběry byly dle jejího názoru špatně provedeny (bez uvedení důvodu, jak k takovému závěru dospěla). Teprve v podání ze dne 25. 5. 2017, jímž navrhovala doplnění dalších důkazních prostředků v odvolacím řízení, požádala o nové odebrání vzorků, protože jí původní vzorky údajně ani nebyly předány. Za výše popsanych okolností se taková námitka jeví jako ryze účelová.

[28] Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem neshledal, že by stěžovatelce bylo objektivně znemožněno provést vlastní znalecké posouzení vzorků odebraných celním úřadem. Předání rezervních vzorků zaměstnanci stěžovatelky nepředstavovalo žádný excés ze strany celního úřadu, a stěžovatelka nepochybně měla tyto rezervní vzorky fakticky v dispozici. Mohla tedy nechat zpracovat vlastní znalecký posudek, včetně požadovaného síťového testu a následně jej s výsledky Celně technické laboratoře Praha konfrontovat. K tomuto však z její strany nedošlo. Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem i s žalovaným, že nebylo nutné provádět nové znalecké posouzení, které stěžovatelka žádala po správních orgánech, za situace, kdy nebyly relevantně zpochybněny závěry posouzení celní laboratoře.

[29] K návrhu na pokračování v dokazování ze dne 26. 10. 2015, městský soud konstatoval, že tento byl podán opožděně. Stěžovatelka proti uvedenému posouzení ze strany městského soudu v kasační stížnosti žádné konkrétní námitky nevznáší. Není přitom úkolem Nejvyššího správního soudu, aby za stěžovatelku domýšlel, v čem spatřuje nesprávné vypořádání žalobních námitek ze strany městského soudu. Tímto by totiž popřel dispoziční zásadu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2016, č. j. 3 As 137/2015 - 45). Lze proto jen v obecné rovině konstatovat, že na závěru městského soudu neshledává Nejvyšší správní soud *a priori* nic nezákonného, nadto měla stěžovatelka možnost uplatnit důkazní návrhy rovněž v odvolacím řízení před žalovaným, čehož ostatně přípisem ze dne 25. 5. 2017 využila.

[30] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Ve věci rozhodl na základě oprávnění stanoveného v § 109 odst. 2 s. ř. s. bez jednání.

[31] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti svědčilo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 13. srpna 2019

JUDr. Tomáš Foltas

pokračování

předseda senátu