



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **Philip Morris ČR a. s.**, sídlem Vítězná 1, Kutná Hora, zastoupená JUDr. Ing. Hanou Skalickou, Ph.D., BA, advokátkou se sídlem Pod Oborou 907, Kosmonosy, proti žalovanému: **Celní úřad pro Středočeský kraj**, se sídlem Washingtonova 11, Praha 1, o ochranu před nezákonným zásahem, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze z 25. 10. 2019, čj. 55 Af 16/2019-78,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Žalobkyně se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Praze domáhala vydání rozsudku, kterým by soud zakázal žalovanému pokračovat v daňové kontrole zahájené protokolem čj. 100771/11/2019-610000-52, ze dne 28. 3. 2019. Pokud by v průběhu řízení před soudem žalovaný daňovou kontrolu ukončil, žalobkyně navrhla, aby soud určil, že tato daňová kontrola představovala nezákonný zásah.

[2] V žalobě připomněla, že jí byly z jejího skladu odcizeny tabákové výrobky. Žalovaný v návaznosti na zjištění orgánů činných v trestním řízení žalobkyni vyzval k podání daňového přiznání za období březen 2015 až leden 2017. Měl za to, že žalobkyně je povinna odvést spotřební daň i z výrobků, které jí byly odcizeny. Žalobkyně výzvu odmítla, neboť povinnost odvést spotřební daň podle ní stíhá pachatele, který výrobky odcizil (J. Ž.). Tomu byla daň doměřena platebním výměrem žalovaného ze dne 18. 4. 2018, čj. 76180/2018-610000-32.4 (potvrzeným rozhodnutím Generálního ředitelství cel ze dne 20. 12. 2018). Mezitím žalovaný

u žalobkyně v lednu a únoru 2018 provedl dvě místní šetření zaměřená na kontrolu evidence dle § 37 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Dne 28. 3. 2019 následně žalovaný u žalobkyně zahájil daňovou kontrolu, jejímž předmětem je spotřební daň z tabákových výrobků v souvislosti s krádežemi těchto výrobků s omezením právě na uvedené výrobky. Předmětem kontroly jsou tedy tytéž výrobky, za které již byla spotřební daň vyměřena. Zdaňovací období je sice u žalobkyně vymezeno od května 2015 do ledna 2017, zatímco u uvedeného pachatele jen jako květen 2017, je to však dáno tím, že ten je v pozici skladovatele, u něhož se výrobky našly v květnu 2017. Žalobkyně je výrobce a žalovaný vychází z dat výroby odcizovaných výrobků. Rozhodné podle něj je, kdy byl výrobek uveden do oběhu. Podle žalobkyně je principem spotřební daně hrazení daně pouze jednou. Jedná se tak ze strany žalovaného o šikanózní daňovou kontrolu, neboť jejím výsledkem nemůže být stanovení daně. Dochází též k porušování zásady přiměřenosti, protože žalovaný měl zvolit prostředky, které žalobkyni nezatěžují nadměrným způsobem. Žalovaný fakticky daňovou kontrolou prověřuje tytéž skutečnosti, které byly prověřovány shora zmíněnými šetřeními, to však již s ohledem na pravomocné vyměření daně jinému subjektu není na místě.

[3] Krajský soud žalobu v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Otázka stanovení daně týkající se těchto výrobků jako u pachatele trestného činu je předčasná, neboť daňová kontrola dosud probíhá. Proti případnému stanovení daně je možné se následně bránit žalobou proti rozhodnutí, jímž byla daňová povinnost uložena. Žalobkyně dovozuje nezákonnost daňové kontroly pouze z možnosti, že již jednou někomu jinému vyměřená daň nemůže být stanovena jí. V obecné rovině krajský soud s danou konstrukcí souhlasil, doplnil však, že daňová kontrola byla zahájena na podkladě zjištění naznačujících, že u žalobkyně není řádným způsobem vedena evidence tabákových výrobků a dodržovány povinnosti provozovatele daňového skladu. Závažné nesrovnalosti byly zjištěny ve vztahu k výrobkům odcizeným a následně nalezeným u uvedeného pachatele. Samotné stanovení daně tomuto pachateli nemůže zabránit žalovanému v provádění kontroly toho, zda výrobky následně odcizené byly pro daňové účely řádně evidovány jako vyrobené tabákové výrobky. Cílem daňové kontroly je objasnění, zda nebyly odcizeny i jiné výrobky, což není vyloučeno s ohledem na pochybení zjištěná ve vedení evidence. Daňová kontrola tak může osvětlit, proč žalobkyně nezjistila ztrátu tabákových výrobků při měsíční inventarizaci, tedy zda správně vedla danou evidenci. Daňová kontrola sice byla zahájena pouze v rozsahu zajištěných tabákových výrobků, ovšem rozsah kontroly lze v jejím průběhu rozšířit i na další skutečnosti.

[4] Krajský soud se neztotožnil ani s argumentací žalobkyně, podle níž daňovou kontrolou dochází k porušení zásady přiměřenosti a stačilo místní šetření. Nejedná se zde o opakovanou daňovou kontrolu a s ní spojenou opakovanou bezdůvodnou zátěž daňového subjektu. V projednávané věci se jedná o daňovou kontrolu navazující na podklady zjištěné mírnějšími procesními prostředky. Účelem místního šetření u žalobkyně bylo získání předběžných informací o způsobu evidence, a pokud žalovaný dovodil, že bude třeba podrobnější prověření zjištěných skutečností za účelem odstranění pochybností, zahájení daňové kontroly bylo zákonným postupem. V průběhu daňové kontroly ostatně neproběhly úkony, které by žalobkyni nadměrně zatěžovaly. V případě, že žalobkyni bude na podkladě daňové kontroly vyměřena daň, může se bránit v daňovém a následně soudním řízení.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížností. Namítla, že krajský soud nesprávně zohlednil cíl daňové kontroly, jímž je stanovení spotřební daně za výrobky již jednou zdaněné. Je zřejmé, že daň nemůže být stanovena znovu. Není pochyb, že spotřební daň byla již vyměřena z těchto výrobků, jichž se týká daňová kontrola. Protože platební výměry na již jednou vyměřenou daň nemusí být po daňové kontrole vydány,

pokračování

byla by stěžovatelka zbavena možnosti soudní ochrany v situaci, kdyby se nemohla bránit samotné kontrole ale až jejímu výsledku. Není pravdou, že nebyly provedeny žádné pro stěžovatelku zatěžující úkony. Daňová kontrola zasahuje do vlastnického práva, osobní svobody, práva na podnikání a nadměrně stěžovatelku zatěžuje administrativně (například načítání CVS kódů všech zajištěných balení cigaret by trvalo přinejmenším několik týdnů). Všechny úkony v daňové kontrole jsou zcela zbytečné a v rozporu se zásadami správy daní. Již samotná možnost opakovaného stanovení daně způsobuje stav právní nejistoty, pročť je daňová kontrola nezákonná jako celek, nehledě na to, že nezákonná daňová kontrola znamená i zásah do soukromí, dobré pověsti i důvěryhodnosti stěžovatelky jako jednoho z nejvýznamnějších plátců daně v ČR. Stěžovatelka již v žalobě odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu, kterou však krajský soud považoval za nepřiléhavou. Stěžovatelka nebrání žalovanému v provádění kontroly správnosti evidence tabákových výrobků, dosud se tak vždy dělo místním šetřením. Bylo tedy legitimní očekávat, že pochybnosti o správnosti evidence mohou být odstraněny stejnou formou, nikoli formou, jejímž výsledkem může být pouze opakované zdanění. Případný postih pochybení ve vedení evidence lze uložit po provedeném místním šetření, jež je pro tyto účely dostatečné. Nelze přitom odhlédnout ani od specifík spotřební daně s tím, že za nesplnění určitých povinností daňových subjektů může správce daně zahájit přestupkové řízení. Žalovaný nadto během daňové kontroly požadoval po stěžovatelce provedení nezákonného úkonu spočívajícího ve výzvě k dostavení se do celního skladu (a to bez souhlasu soudce okresního soudu, ač je stále vedeno trestní řízení), čímž by došlo ke spáchání trestného činu. Ač tato skutečnost plyne z protokolu provedeného při jednání před krajským soudem k důkazu, krajský soud k jeho obsahu vůbec nepřihlédl.

[6] Stěžovatelka dále poukázala na to, že krajský soud se svými úvahami k možnému rozšíření rozsahu daňové kontroly vyjadřuje k pouze hypotetickému stavu. Své závěry rovněž opírá o tvrzení žalovaného, jež jsou v rozporu se skutečností. Seznam odcizených výrobků není evidencí ve smyslu zákona, ale pouze vyčíslením škody pro účely trestního řízení. Žalovaný není oprávněn kontrolovat uvedený seznam, neboť ten není výrazem plnění jakékoli zákonem uložené povinnosti, byl ostatně získán nezákonným způsobem.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu. Výsledkem daňové kontroly nemůže být stanovení daňové povinnosti již jednou vyměřené, ale možné doměření daně za další výrobky neevidované v souladu se zákonem. Cílem kontroly je prověřit, zda nedošlo ke ztrátě i dalších výrobků, která by uložení uvedené daňové povinnosti odůvodňovala. Nelze tak daňovou kontrolu považovat jako celek za nezákonnou. Žádná práva stěžovatelky porušována nejsou.

### III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

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

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud předesílá, že poukazuje-li stěžovatelka na to, že seznam odcizených výrobků vyhotovený pro účely trestního řízení (zmiňovaný krajským soudem v napadeném rozsudku v rámci shrnutí zjištění plynoucích ze správního spisu), není evidencí ve smyslu zákona a žalovaný není oprávněn jej kontrolovat, námitky týkající se tohoto seznamu v žalobě (ani v replice k vyjádření žalovaného či při jednání v řízení před krajským soudem) neuplatnila. Byť podle svých tvrzení měla stěžovatelka již během daňové kontroly poukázat též na to, že daný seznam byl získán nezákonným způsobem, ani v případě této námitky však není zřejmé,

že by ji stěžovatelka uplatnila i v řízení před krajským soudem. Uplatnit dané námitky již v řízení před krajským soudem však nepochybně mohla, což je zjevné i z protokolu o zahájení daňové kontroly, kde se stěžovatelka právě k tomuto seznamu vyjadřuje. K námitkám týkajícím se uvedeného seznamu tedy nelze přihlížet (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[11] Nejvyšší správní soud se v návaznosti na to zabýval námitkami směřujícími dle svého obsahu k možné nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Toto posouzení totiž musí předcházet případnému přezkumu námitek věcných. V souvislosti s tvrzenými nedostatky odůvodnění napadeného rozsudku stěžovatelka v kasační stížnosti upozornila na to, že krajský soud nepřihlédl ke skutečnostem plynoucím z protokolu o místním šetření ze dne 8. 10. 2019, který byl proveden jako důkaz při jednání u soudu. Nedostatky odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu pak stěžovatelka spatřuje i v tom, že úvahy krajského soudu o možném rozšíření předmětu daňové kontroly jsou pouze hypotetické a týkají se dosud nenastalého stavu.

[12] Jde-li o poukaz stěžovatelky na to, že ji žalovaný během daňové kontroly nezákonně vyzval k dostavení se do celního skladu, čímž mohlo dojít dokonce ke spáchání trestného činu (vstup do skladu Policie ČR a manipulace se zajištěnými výrobky bez souhlasu soudu), je třeba připustit, že touto otázkou se krajský soud v napadeném rozsudku výslovně nezabýval. Nejvyšší správní soud se v obecné rovině k nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů mnohokrát vyjádřil (viz např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména tehdy, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námitky za liché či mylné nebo proč nepovažoval právní argumentaci v žalobě za důvodnou, případně opomene-li krajský soud přezkoumat některou ze žalobních námitek. Povinnost posoudit všechny žalobní námitky však neznamená, že krajský soud musí reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhlé vyvrátit. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, čj. 7 As 126/2013-19). Nelze zároveň ztrácet ze zřetele, že je nutné s tímto kasačním důvodem zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS).

[13] Odůvodnění nyní napadeného rozsudku tedy sice neobsahuje výslovnou reakci krajského soudu ve vztahu k danému úkonu (výzvě) žalovaného, nelze však přehlédnout, že tento úkon stěžovatelka zmínila až při jednání před krajským soudem a především jej nijak konkrétně nenavázala na dříve uplatněnou žalobní argumentaci (ostatně i v rámci kasační stížnosti zmínku o tomto úkonu uvozuje jako „nadto“). Krajský soud v napadeném rozsudku navíc jednoznačně uzavřel, že není zjevné, že by žalovaný porušoval nedaňová práva stěžovatelky (tedy např. právo na ochranu vlastnictví, právo podnikat či provozovat jinou hospodářskou činnost), přičemž odůvodnění napadeného rozsudku obsahuje právě i odkaz na zmíněný protokol. Ze závěrů krajského soudu rovněž jasně plyne, že podle něj daňová kontrola jako celek nebyla nepřiměřeným postupem ke zjištění skutkového stavu, přičemž tento závěr (o přiměřenosti) soud vztáhl i na jednotlivé úkony provedené v rámci kontroly. Za těchto okolností nelze dospět k závěru, že by v důsledku opomenutí výslovného zmínění shora uvedené dílčí otázky krajský soud zatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti, pro kterou by bylo třeba napadený rozsudek zrušit. Uvedené platí tím spíše, že se opomenutí týká jednoho dílčího úkonu v rámci daňové kontroly, přičemž stěžovatelka žalobou napadla zákonnost sporné kontroly jako celku (a vůbec její samotné zahájení).

pokračování

[14] Ve vztahu k námitkám stěžovatelky týkajícím se hypotetické podoby odůvodnění napadeného rozsudku a dosud nenastalého stavu lze připomenout, že judikatura zdejšího soudu již dovodila, že z odůvodnění rozhodnutí musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů a právními závěry (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52). Podle Nejvyššího správního soudu však zmíněné požadavky daný rozsudek i v tomto ohledu naplňuje. Z jeho odůvodnění je zřejmé (viz odst. 27. napadeného rozsudku), že krajský soud samo dřívější vyměření daně nepovažoval za překážku provádění daňové kontroly, pokud je jejím cílem prověřování pochybností o správnosti vedené evidence tabákových výrobků, a to i ve vztahu k výrobkům, za které již daň byla vyměřena. V tomto směru je úvaha krajského soudu srozumitelná a zcela logická. Aniž by Nejvyšší správní soud na tomto místě předjímal samotné věcné posouzení otázky zákonnosti daňové kontroly, lze v této souvislosti poznamenat, že správci daně nelze obecně bránit v prověřování takových skutečností, jimiž lze potvrdit či vyvrátit podezření o chybách vedoucích i k dříve nesprávně stanovené dani. Uvedené krajský soud doplnil závěry o možnosti rozšíření rozsahu daňové kontroly s odkazem na existující právní úpravu, jinak řečeno krajský soud pouze argumentoval zákonem předpokládanou možností změny rozsahu daňové kontroly. Taková úvaha přitom v sobě z povahy věci musí zahrnovat i určitý možný předpoklad a budoucí vývoj daňové kontroly. Ani tato námitka tedy nemůže být důvodná. Kasační soud zdůrazňuje, že nesouhlas stěžovatelky s některými závěry, které krajský soud v dané věci zaujal, nemůže být dostatečný k závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

[15] Jde-li o kasační námitky směřující do věci samé, je třeba zdůraznit, že krajský soud v dané věci nikterak nezpochybil a výslovně vyšel z toho (viz bod 27. rozsudku), že sporná daňová kontrola byla zahájena pouze v rozsahu tabákových výrobků zajištěných u skladovatele (J. Ž.). Uvedené ostatně plyne např. i z výše již označeného protokolu o zahájení daňové kontroly. Krajský soud nicméně (jak již bylo taktéž výše zmíněno) vyšel v této souvislosti dále z toho, že v daném případě jde především o to, zjistit celý rozsah odcizených tabákových výrobků, neboť z ničeho neplyne, že žalobkyni byly odcizeny toliko ty výrobky, které byly zajištěny u pana Ž. V návaznosti na to zdůraznil, že rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit ve smyslu § 85 odst. 3 daňového řádu i na další skutečnosti. Zmiňuje-li tedy stěžovatelka i v kasační stížnosti svůj náhled na cíl sporné daňové kontroly, který spatřuje v nepřípustném zdanění výrobků již jednou zdaněných, je třeba zdůraznit, že v tomto bodě v podstatě opakuje námitky již uplatněné v žalobě, k nimž se však krajský soud již jasně vyjádřil. Vyjma výše již zmíněných a vypořádaných námitek týkajících se hypotetičnosti závěrů krajského soudu však základ jeho závěrů ve vztahu k cíli a smyslu daňové kontroly a k možnosti rozšíření rozsahu této kontroly stěžovatelka nijak nezpochybnuje.

[16] V tomto ohledu je třeba v obecné rovině připomenout, že stěžovatel v kasační stížnosti musí zásadně reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou závěry, které krajský soud v napadeném rozhodnutí uvedl, nesprávné. Pokud tak neučiní a pouze znovu zopakuje námitky, které uvedl v žalobě, aniž by jakkoliv refleктоval argumentaci krajského soudu, pak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS, ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 15. 9. 2009, čj. 6 Ads 113/2009-43). Jinak řečeno, zopakování argumentace uplatněné již v žalobě, na kterou krajský soud v napadeném rozsudku dostatečně reagoval, nemůže představovat přípustnou kasační námitku. Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedené závěry krajského soudu nijak nezpochybnila a pouze setrvala na svých argumentech a náhledu na nepřípustné zaměření daňové kontroly, který však krajský soud shledal jako zužující.

[17] V této souvislosti lze připomenout, že předmět sporné daňové kontroly (jak plyne ze shora již označeného protokolu o jejím zahájení), je vymezen tak, že se týká „spotřební daně z tabákových výrobků ... v souvislosti s krádežemi tabákových výrobků, tzn. s omezením na tabákové výrobky, které byly daňovému subjektu odcizeny a následně zajištěny Policií ČR ... a to za zdaňovací období uvedené v tabulce č. 1“. Lze dodat, že rozlišení mezi předmětem daňové kontroly a jejím rozsahem provedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 17. 10. 2018, čj. 9 Afs 337/2018-43, č. 3808/2018 Sb., podle něhož předmět daňové kontroly „je určen vždy ve vztahu k jednomu konkrétnímu daňovému řízení ve smyslu § 134 odst. 1 daňového řádu, tj. ve vztahu k jedné určité dani za určité zdaňovací období“. Tentýž rozsudek současně konstatoval, že „rozsah daňové kontroly stanoví, které (v jakém rozsahu) konkrétní skutečnosti budou v rámci daňové kontroly prověřovány“.

[18] Nazíráno čistě jazykovým výkladem může být myslitelný náhled stěžovatelky, podle níž se předmět sporné daňové kontroly týká pouze výrobků, které jí byly odcizeny, policií zajištěny a daň za ně již vyměřena. Podle Nejvyššího správního soudu však nelze odhlédnout od povahy kontrolované spotřební daně (viz např. § 9 zákona o spotřebních daních týkající se vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit) a především kontextu daňové kontroly. Ostatně tomu také jazykově svědčí sousloví „v souvislosti“ použité v citovaném vymezení předmětu kontroly. Zdejší soud připomíná, že již krajský soud v napadeném rozsudku v rámci rekapitulace rozhodných skutečností (viz bod 13.) poukázal na konkrétní pochybení stěžovatelky týkající se evidence tabákových výrobků v souvislosti s výrobky zajištěnými policií (např. v rámci jedné zakázky spadající do daného zdaňovacího období bylo vyrobeno 20 035 000 ks cigaret, přičemž celé toto množství bylo odesláno v režimu podmíněného osvobození od daně, nicméně policie zajistila 17 200 ks cigaret z této zakázky, přestože se dle evidencí tyto cigarety na tuzemském daňovém území nemohly ve volném oběhu nacházet). V návaznosti na to krajský soud v napadeném rozsudku zdůraznil (viz bod 14.), že již v protokolu o daňové kontrole žalovaný poukázal na nedostatky ve vedení evidence a vznesl otázky týkající se provádění inventur, evidence tabákových výrobků a přesnosti seznamu odcizených tabákových výrobků. Výše uvedená východiska je pak třeba vnímat ve světle toho, že kupříkladu pod jedním CVS kódem (unikátní kód generovaný pro identifikaci výrobku) je v seznamu předaném stěžovatelkou policii za účelem identifikace zajištěných výrobků uvedeno více kusů krabiček (viz str. 12 protokolu o daňové kontrole). Tedy jinak řečeno, v případě obdobných konkrétních pochybností o provedené evidenci výrobků se předmět a rozsah daňové kontroly zaměřený na výrobky odcizené a následně zajištěné policií skutečně nemusí absolutně shodovat s výrobky, které byly na základě seznamu od policie již pravomocně zdaněny panu Ž. Jde tedy z povahy věci o jinou situaci, než kdyby žalovaný kupříkladu zahájil daňovou kontrolu omezenou na daň již prekludovanou, u níž by oproti nyní projednávané věci nemohlo ani hypoteticky přicházet v úvahu vyměření daňové povinnosti za přezkoumávané období. V této souvislosti však nezbyvá, než uzavřít, že stěžovatelka na tyto skutečnosti a východiska plynoucí z protokolu o daňové kontrole i odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu nikterak v kasační stížnosti nereaguje a setrvává na svých argumentech týkajících se cíle daňové kontroly. Proto v tomto kasačním řízení již není na místě, aby se Nejvyšší správní soud dále podobněji zabýval cílem sporné daňové kontroly, resp. možností žalovaného rozšířit její rozsah.

[19] Jde-li o stěžovatelčinu argumentaci přípustnou, tedy reagující alespoň v určité míře na závěry napadeného rozsudku krajského soudu, Nejvyšší správní soud se předně ztotožňuje se stěžovatelkou i krajským soudem v tom, že je nutno respektovat princip zákazu dvojího zdanění (viz též rozsudek NSS z 26. 4. 2007, čj. 9 Afs 16/2007-87, č. 1221/2007 Sb. NSS). Dále je třeba zdůraznit, že nepochybně nelze akceptovat jakoukoli daňovou kontrolu a omezení kontrolovaného subjektu bez zákonného důvodu. Kasační soud však v této souvislosti v návaznosti na shora již uvedené zdůrazňuje, že postupy správce daně je třeba vždy hodnotit s přihlédnutím k okolnostem každé jednotlivé věci. V té nyní projednávané je již ze samotného protokolu o zahájení daňové kontroly patrné, že těžištěm zájmu žalovaného

pokračování

je forma a průkaznost evidence tabákových výrobků a nakládání s nimi, resp. nesoulad mezi evidencí stěžovatelky a seznamem odcizených výrobků. Rovněž tak je předmětem zájmu nakládání s výrobky, které vykazují vady, pro něž je třeba je znehodnotit a zlikvidovat (viz str. 9 a násl. protokolu o zahájení daňové kontroly). Namítá-li stěžovatelka, že pokud by v daném případě k vydání platebního výměru po daňové kontrole nedošlo, neměla by žádný prostředek ochrany proti takové kontrole, je třeba v návaznosti na výše uvedené upozornit na to, že krajský soud v napadeném rozsudku nevyloučil možnost stěžovatelky domáhat se soudní ochrany i v případě této daňové kontroly. Jeho závěry tedy nesvědčí odepření soudní ochrany, jak by se mohlo z kasační argumentace stěžovatelky zdát. Krajský soud rozlišil různé situace související s daňovou kontrolou a možná omezení práv, jimž odpovídá různá forma ochrany (žaloby) ve správním soudnictví. V dané věci pak konkrétně a jednoznačně uzavřel, že kromě hrozby dvojího zdanění téhož zboží stěžovatelka vůbec netvrdila, že provádění daňové kontroly jakkoliv vystupuje ze zákonných mezí či že by žalovaný porušoval její nedaňová práva. Ostatně tím, že její žalobu v dané fázi věcně přezkoumal, soud fakticky stěžovatelce soudní ochranu poskytl (to, že žalobě nevyhověl, je věc jiná, viz výše).

[20] Stěžovatelka dále v této souvislosti nesouhlasila s odkazem krajského soudu na rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 34/2014-39. Lze dodat, že právě s odkazem na tento rozsudek krajský soud rozlišil možná práva porušená daňovou kontrolou na „daňová“ a „nedaňová“. K tomu je nicméně třeba uvést, že i zde stěžovatelka argumentuje tím, že kontrola v nyní projednávané věci se týká stanovení daně z výrobků již jednou zdaněných, tedy ani v tomto ohledu nereflakuje závěry krajského soudu vycházející z možnosti rozšíření rozsahu daňové kontroly. Lze dodat, že závěry jiného rozhodnutí zdejšího soudu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110), který stěžovatelka v kasační stížnosti obsáhle cituje, sice obsahují výčet ústavních práv, do nichž z povahy věci daňová kontrola obvykle zasahuje, nicméně pro účely projednávané věci závěry tohoto rozhodnutí stěžovatelka nijak nepřibližuje.

[21] Stěžovatelka se dále v kasační stížnosti vymezuje i k závěru krajského soudu, podle něhož (slovy stěžovatelky) v daňové kontrole „nebyly učiněny téměř žádné úkony“, tedy ji nemůže nadměrně zatěžovat. V této souvislosti však nezbyvá kasačnímu soudu, než opět připomenout základní argumentační linii napadeného rozsudku krajského soudu. Ten se totiž s ohledem na žalobní petit a na předmět řízení o dané žalobě zabýval především tím, zda byla daná kontrola nezákonná jak celek, resp. zda bylo nezákonné její zahájení. Až následně se v návaznosti na stěžovatelkou dále uplatněné žalobní námítky poukazující i na mírnější formy zjišťování skutečností souvisejících s evidencí výrobků (možnost místních šetření) krajský soud zabýval i přiměřeností daňové kontroly. V této souvislosti pak mimo jiné uzavřel (na což zřejmě stěžovatelka nyní reaguje), že nepřiměřené nejsou ani jednotlivé úkony dosud v rámci daňové kontroly učiněné. Pokud tedy stěžovatelka v kasační stížnosti konkrétně odkazuje na nepřiměřenou administrativní zátěž spojenou s načítáním CVS kódů všech zajištěných balení cigaret, váže tento argument opět k zákonnosti daňové kontroly jako takové, nikoliv však k její přiměřenosti, jak činí krajský soud. Nelze ostatně přehlédnout ani to, že administrativní zátěž spojenou s načítáním CVS kódů stěžovatelka neargumentovala v žalobě či v replice k vyjádření žalovaného. Jako zcela irelevantní je pak třeba odmítnout navazující argument spočívající ve zdůraznění významnosti stěžovatelky jako plátce daně. Provedení daňové kontroly není samo o sobě způsobilé zasáhnout do dobré pověsti kontrolovaného subjektu jakkoli významného. Význam subjektu (finanční či jakýkoliv jiný) pak v žádném případě není možné brát v úvahu při posuzování zákonnosti úkonů (postupů) orgánů finanční správy.

[22] Namítá-li stěžovatelka, že v minulosti pro prověření správnosti vedení zákonem stanovené evidence postačovalo místní šetření a nebylo tedy důvodu postupovat nyní jinak, Nejvyšší správní soud připomíná, že žalovaný v tomto ohledu postupoval obdobně. Nejprve tedy zvolil formu místního šetření a teprve v návaznosti na výsledky těchto šetření přistoupil

k zahájení daňové kontroly. Výsledky místního šetření zjevně nevedly k odstranění jeho pochybností o správnosti vedení zákonem stanovené evidence. Nelze v tomto směru ostatně přehlédnout, že ani při zahájení daňové kontroly nebyla stěžovatelka schopna odpovědět na všechny otázky týkající se dané evidence. Jistě lze se stěžovatelkou souhlasit v tom, že řízení o stanovení daně je odlišné od řízení přestupkového (týkajícího se případného pochybení v evidenci výrobků). Stejně tak v obecné rovině jistě platí, že daňová kontrola může oproti místnímu šetření představovat významnější zásah do práv daňových subjektů, přičemž v návaznosti na místní šetření by nebylo možné stěžovatelce na rozdíl od daňové kontroly stanovit daň. Ovšem ani tyto (svoji povahou toliko obecné) argumenty nezákonnosti daňové kontroly a nesprávnosti závěrů krajského soudu v projednávané věci nesvědčí. Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou v tom, že by snad z napadeného rozsudku plynulo, že stěžovatelka „má být v podstatě ráda“, že probíhá daňová kontrola nikoliv místní šetření.

[23] K výše uvedenému lze dodat, že podstatou dokazování, jež probíhá v průběhu daňové kontroly, je zjistit skutkový základ pro rozhodování správce daně nezbytný a naplnit tak účel správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Za situace, kdy skutkový stav není zjištěn zcela dostatečně, je na místě odstranění pochybností, které správce daně o určitých okolnostech má. Pochybnosti mohou být jak o výši daně, tak o jiných skutečnostech, jež jsou podstatné pro její stanovení. Ustanovení § 85 odst. 1 daňového řádu činí předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Pro stanovení výše daně tedy nepochybně může být podstatné prověření správnosti evidence podle § 37 zákona o spotřebních daních. Nelze se v takovém případě oprít ani o argument legitimního očekávání na straně stěžovatelky, pokud tvrdí, že řešila-li se dvakrát daná otázka v rámci místního šetření, je i do budoucna vyhrazeno řešení obdobné situace pouze prostřednictvím tohoto institutu. Nelze v této souvislosti přehlédnout, že daňová kontrola umožňuje použití širšího spektra prostředků k vyjasnění sporných otázek a skutečně i širší spektrum procesních prostředků daňovému subjektu pro obranu proti takovým krokům. Jinak řečeno, je z povahy věci nástrojem odlišným a nepostačil-li prostředek mírnější, žalovaný logicky mohl přistoupit k prostředku, který se mu jevil účinnější. Ani námitky stěžovatelky související s možností využití místního šetření tedy Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené neshledal žádnou z uplatněných kasačních námitek důvodnou, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[25] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla ve věci úspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně 28. května 2021

Milan Podhrázký  
předseda senátu