



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobkyně: **VLTAVA HOLDING a. s.**, IČO: 25646818
sídlem U Habrovky 247/11, 140 00 Praha 4
zastoupená obecným zmocněncem Mgr. J. S.
bytem M. 1274/3, P. 4

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 2. 2016, č. j. 4657-5/2016-900000-302,
ve znění opravného rozhodnutí ze dne 4. 3. 2016, č. j. 4657-9/2016-900000-302,

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 22. 2. 2016, č. j. 4657-5/2016-900000-302, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 4. 3. 2016, č. j. 4657-9/2016-900000-302, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 3 000 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobou ze dne 19. 4. 2016 se žalobkyně domáhá zrušení rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 22. 2. 2016, č. j. 4657-5/2016-900000-302, ve znění opravného rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2016, č. j. 4657-9/2016-900000-302 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný změnil výrok rozhodnutí – platebního výměru Celního úřadu pro hlavní město Prahu (správce daně) ze dne 21. 8. 2014, č. j. 124350/2014-510000-

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

32.1, jímž byla žalobkyni vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2012, a to tak, že podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), s přihlédnutím k zákonu č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v rozhodném znění (dále jen „zákon o spotřebních daních“), se mění prvostupňové rozhodnutí tak, že daň k odvodu činí celkem 9 639 319 Kč.

2. Prvostupňovým rozhodnutím – platebním výměrem byla vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2012 na základě prohlídky v nebytových prostorách skladového a výrobního areálu na adrese Lužkovice č. p. 78, okres Zlín, který je ve vlastnictví žalobkyně. V hale „C“ uvedených prostor byla zjištěna nelegální činnost v podobě výroby a skladování tabákových výrobků ve volném daňovém oběhu, aniž by bylo prokázáno jejich řádné zdanění.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že na základě odvolacích námitek žalobkyně pristoupil k doplnění dokazování tak, že dne 3. 12. 2015 dožádal Celní úřad pro Moravskoslezský kraj, aby ve spolupráci s policejním orgánem celní správy provedl převážení a přepočítání tabákových výrobků spadajících pod jednotlivé stopy, pod kterými byly v rámci trestní věci zajištěny. Dále žalovaný znovu posoudil odvolací námitku žalobkyně ve věci odchylky výše uvedené váhy a možnou odchylku ve výši 2 kg odečetl od každé zvážené krabice tabáku, přičemž z protokolu o místním šetření ze dne 19. 1. 2015 nevyplývá, kolik krabic bylo u každé stopy naváženo, a proto v množství krabic vycházel žalovaný z protokolu o prohlídce jiných prostor ze dne 26. 8. 2012.
4. K *první a dvanácté odvolací námitce* žalobkyně, že je sporné, zda žalobkyně jako skladovatel zboží podléhajícího spotřební dani je či není plátcem daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, žalovaný konstatoval, že ze spisového materiálu vyplývá, že žalobkyně jako vlastník nemovitosti, ve které byly nalezeny tabákové výrobky, je první osobou, kterou lze považovat za skladovatele, jelikož je její detence k dané věci nejvíce pravděpodobná. Žalobkyně měla možnost prokázat zdanění tabákových výrobků nebo se liberovat z dané odpovědnosti tím, že by prokázala, že k tabákovým výrobkům má detenční právo jiná osoba, avšak nijak tuto skutečnost neprokázala. Žalobkyně toliko uvedla, že pronajala nebytové prostory pro uskladnění strojů na výrobu cigaret, neboť byla k této skutečnosti donucena, přičemž vlastník těchto strojů je vazebně stíhán mimo Českou republiku, přičemž tuto skutečnost prokazovala přiloženým článkem z denního tisku. Otázka skladování vybraných výrobků však nesouvisí s vlastnictvím ke strojům na výrobu cigaret a žalobkyně nepředložila smlouvy o nájmu nebytových prostor, ani jinak neidentifikovala osobu nájemce, tudíž neprokázala, že nemá jakýkoliv vztah k tabákovým výrobkům. Navíc z trestního spisu vedeného pod sp. zn. KRPA-127839/TČ-2012-000097-ŠMID, do kterého žalovaný nahlédl dne 19. 11. 2014 v rámci doplnění odvolacího řízení, vyplývá, že jednatele žalobkyně, J. a L. L., koupili stroje na výrobu cigaret, a to na základě smlouvy o koupi ze dne 24. 10. 2011, jednatele žalobkyně byli tedy podle zmíněné smlouvy jejich vlastníky.
5. K odvolací námitce žalobkyně, že není vlastníkem tabákových výrobků, a že bylo úkolem celního úřadu zjistit, komu svědčí vlastnické právo k těmto výrobkům, žalovaný uvedl, že otázka vlastnictví k tabákovým výrobkům není pro potřeby určení plátce daně vůbec relevantní, a proto nebylo důvodné, aby se touto otázkou dále zabýval, přičemž rovněž není pro posouzení otázky plátcovství relevantní, zda byla žalobkyně výrobcem

tabákových výrobků či nikoliv, neboť s ohledem na skutečnost, že v prohledávaných prostorech byly nalezeny stroje sloužící k výrobě cigaret, hotové cigarety, tabák a tabákový odpad, bylo pravděpodobné, že zde i docházelo k výrobě tabákových výrobků.

6. V souvislosti s určením plátce spotřební daně žalobkyně namítala, že součástí úkonů v trestní věci bylo rovněž sledování osob, které dle žalobkyně dopravovaly tabákové výrobky, a tím se staly plátcem daně primárně. Zásadním faktem je však podle žalovaného, že pořadí plátců uvedené v zákoně o spotřebních daních je nerozhodné, neboť se v postavení plátce daně ocitá každý z nich (k výkladu této skutečnosti odkázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2014, č. j. 9 Afs 70/2013 - 31, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 12. 2012, č. j. 7 Afs 48/2012 - 23). Vznikla-li některé osobě uvedené v § 4 odst. 1 zákona o spotřebních daních povinnost daň přiznat a zaplatit dle § 9 tohoto zákona, stala se tato osoba plátcem daně bez ohledu na to, zda vznikla povinnost dříve jiné osobě a správce daně musí vést řízení tak, aby stanovil daň na základě získaných a provedených důkazních prostředků, popř. podle pomůcek, které by ztotožnily plátce daně s konkrétní povinností daň přiznat a zaplatit. Žalobkyně byla v daném případě v postavení skladovatele, protože neprokázala jinou skutečnost, a proto byla považována za plátce daně podle § 4 odst. písm. f) zákona o spotřebních daních. Solidární dlužnictví ke spotřební dani pro ostatní osoby, které by se případně na skladování podíleli, je pak otázkou, která je řešena v rovině platební. Prvotním plátcem je však osoba, která předmětné vybrané výrobky skladovala.
7. Námitku žalobkyně ohledně provokace trestního řízení pak není možné podle žalovaného řešit v rámci daňového řízení, jelikož s tímto řízením vůbec nesouvisí, a žalovanému tudíž nepřisluší, aby námitku zkoumal nebo ji hodnotil. Uvedená námitka navíc nemá pro stanovení spotřební daně žádný vliv.
8. K *druhé odvolací námitce* žalobkyně ohledně neprovedení důkazu správcem daně, žalovaný uvedl, že výsledky svědků, kteří by případně potvrdili dopravu tabákových výrobků, by nezměnili nic na skutečnosti, že žalobkyně skladovala tabákové výrobky, aniž by prokázala, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné nebo držené oprávněně bez daně, a tím se stala také plátcem daně. Provedení žalobkyní navrhovaného důkazu by tedy na výsledek řízení nemělo žádný vliv.
9. Ke *třetí odvolací námitce* ohledně odebírání vzorků zajištěných tabákových výrobků, kdy při odběru vzorků pracovníky správce daně nebyla přítomna žalobkyně, její zástupce, ani zástupce obce, přičemž žádná z těchto osob nepodepsala protokol o odběru vzorků a svým podpisem na obalu vzorku tak nepotvrdila, že se skutečně jedná o tabák, který se nalézal v nebytových prostorách žalobkyně, kdy navíc ani jedné osobě nebyly předány tzv. třetí vzorky, aby žalobkyně měla možnost provést rozbor vzorků v nezávislé akreditované laboratoři, žalovaný uvedl, že na základě těchto námitek a z důvodu zjištění pochybení při původním odběru vzorků (nebyly odebrány tzv. rezervní vzorky), provedl dle § 113 odst. 2 daňového řádu nový odběr vzorků. Dne 5. 12. 2014 došlo ve skladových prostorech žalovaného k opakovanému odběru vzorků zajištěných tabákových výrobků za přítomnosti žalobkyně, přičemž žalobkyně byla s výsledky analýzy tabákových výrobků seznámena dne 2. 3. 2015 přípisem č. j. 33183/2015-510000-32.1, a v rámci nového odběru vzorků byly žalobkyni předány rezervní vzorky (protokoly o odběru vzorků č. 570302-14-12-001 až 570302-14-12-008). Dne 6. 2. 2014 byl žalovaným proveden nový odběr vzorků rozporované stopy č. 8, a to za přítomnosti žalobkyně. Jelikož u této stopy nebylo prokázáno množství tabákových výrobků, nebylo toto množství základem spotřební daně,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

a proto se k výsledkům analýzy nepřihlíželo. Nové skutečnosti přineslo vážení a přepočítání tabákových výrobků v rámci místního šetření, které bylo zaznamenáno v protokolu o místním šetření č. j. 7483/2016-570000-32.1. Dále žalovaný přihlédl k odchylce váhy v hodnotě 2 kg ke každé zvážené krabici, přičemž odchylka vyplývala z potvrzení o ověření stanoveného měřidla.

10. Žalovaný konstatoval, že pochybení při původním odběru vzorků bylo napraveno jak odběrem vzorků uvedeného pod stopou č. 8 dne 6. 2. 2014 (tento odběr byl však pro stanovení daně irelevantní), tak odběrem vzorků uvedeným pod stopami č. 3, 5, 6, 12, 16, 37, 39 provedeného dne 5. 12. 2014. Odvolací námitky žalobkyně tedy byly posouzeny žalovaným jako důvodné, a proto byly vady prvoinstančního řízení v odvolacím řízení napraveny, přičemž žalobkyně byla přítomna při odběru těchto vzorků a byl jí předán rezervní vzorek.
11. Rovněž námitka týkající se množství tabákových výrobků byla žalovaným posouzena jako důvodná, a proto bylo množství tabákových výrobků za přítomnosti žalobkyně znovu přepočítáno a převáženo na kalibrovaných vahách, kdy bylo zjištěno, že původní množství, na základě kterého byl stanoven základ daně, neodpovídá množství nově zjištěnému. Tato odchylka je u tabáku způsobena tím, že nové převážení bylo provedeno po dlouhé časové prodlevě (tabák je skladován od roku 2012), což u tabáku způsobuje změnu hmotnosti, jelikož tabák je látka podléhající vysušování (ztráta hmotnosti) nebo naopak dokáže navázat vodu a zvlhnout (nabytí hmotnosti). U cigaret byla odchylka v množství způsobena způsobem skladování a množstvím zajištěných tabákových výrobků.
12. S ohledem na to, že nebylo dáno na jisto, zda množství tabákových výrobků vycházející z protokolu o prohlídce jiných prostor v návaznosti na odvolací námitky žalobkyně odpovídalo stavu při zajištění tabákových výrobků, vycházel žalovaný z množství, které bylo dáno novým převážením tabákových výrobků. Žalovaný stanovil základ daně ve prospěch žalobkyně, jelikož množství tabákových výrobků se tímto snížilo, když původní hmotnost tabáku a množství cigaret neodpovídala skutečností zjištěným při zajištění těchto tabákových výrobků protokolem o provedení prohlídky jiných prostor.
13. Ke *čtvrté odvolací námitce* žalobkyně, že nebyla seznámena s výsledky vzorků, jejichž odběr proběhl dne 6. 2. 2014, žalovaný uvedl, že z předloženého spisu sice přímo nevyplývá, že by byly výsledky vzorků žalobkyni zaslány, žalobkyně však dne 4. 11. 2015 nahlížela do spisu a s uvedenými výsledky se mohla seznámit. I přesto žalovaný v rámci výzvy k vyjádření se s výsledky analýzy tří vzorků, které byly odebrány za přítomnosti žalobkyni dne 6. 2. 2014, zaslal k seznámení.
14. K *páté, šesté a deváté odvolací námitce* žalobkyně ohledně možné zaměnitelnosti zboží, že jelikož tabákové výrobky byly identifikovány pouze podle údajů uvedených na papírové krabici bez celní uzávěry, nelze s jistotou říci, že se jednalo o totožné zboží, které bylo zajištěno při realizaci dne 26. 8. 2012, jakož že se zajištěnými tabákovými výrobky bylo manipulováno (krabice se dne 26. 11. 2014 nacházely na jiném místě než, když byla žalobkyně přítomna odběru dne 6. 2. 2014, krabice navíc nebyly zajištěny proti manipulaci a ze zajištěného zboží odebíraly vzorky nejméně v jednom případě třetí osoby, čímž bylo porušeno jeho právo účastnit se všech úkonů), žalovaný uvedl, že uvedené zboží bylo odňato policejními orgány, které mají tyto výrobky stále v dispozici a správce daně nemá vliv na jejich umístění ani na disponování s nimi. Navíc není žalovanému známo, jak by mohlo mít vliv přemístění zajištěného zboží, např. v rámci skladu, na předmětnou

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

daňovou povinnost žalobkyně, stejně tak nemá správce daně možnost ovlivnit způsob zajištění ani skladování zajištěného zboží.

15. Z protokolů o zkoušce k jednotlivým vzorkům bylo žalovaným zjištěno, že z analýzy provedené v roce 2012 a 2014 u stejného vzorku není rozdíl u tabákových výrobků uvedených pod stopami č. 3, 6, 12, 16, 37 a 39 (část týkající se 195 kg tabákového odpadu). U analýzy vzorku provedené pod stopou č. 5 a stopou č. 39 (v části týkající se 886 kg tabákového odpadu) lze zaznamenat mírně odlišný výsledek, který souvisí s tím, že se jedná o odpad pocházející z nelegální výroby cigaret a nový vzorek obsahoval jiné složení odpadu než původní vzorek (jiné procento poškozených nebo nepoškozených cigaret, zlomků cigaret apod.). Z přiložené fotodokumentace k jednotlivým analyzovaným vzorkům však vyplývá, že se jedná o totožný výrobek. V období od původního odběru vzorků jednotlivých tabákových výrobků z jednotlivých zajištěných stop v roce 2012 do druhého odběru vzorků provedeného v roce 2014 nemohlo dojít k manipulaci s tabákovými výrobky, jelikož jednotlivé výsledky analýz se neliší a jedná se stále o stejné výrobky. Jedná se tudíž o totožné výrobky a manipulace s nimi nebyla prokázána.
16. Pochybnosti vznikly pouze u stopy č. 8, kde provedl správce daně převážení, přičemž bylo zjištěno, že množství tabákového odpadu neodpovídá množství uvedenému v protokolu o provedení prohlídky jiných prostor, když množství 39 kg tabákového odpadu uvedeného v protokolu o prohlídce jiných prostor neodpovídalo množství zjištěnému na místě, ale k tomuto pochybení došlo až při skladování zajištěných stop. Ve prospěch žalobkyně pak bylo v prvostupňovém rozhodnutí nově posuzováno pouze 16,3 kg odpadu, z toho předmětem daně bylo pouze 5,1 kg. Novým převážením stopy č. 8 dne 19. 1. 2016 bylo zjištěno množství tabákového odpadu o hmotnosti 23,9 kg. S připočtením množství tabákového odpadu, které bylo použito na odběr vzorků, měl žalovaný za to, že stopa č. 8 obsahuje 37,7 kg. Tabákový výrobek uvedený ve stopě č. 8 však není součástí základu daně, odvolací námitka žalobkyně zpochybňující množství tabákových výrobků uvedených pod stopou č. 8 tedy není relevantní.
17. Co se týká odběru vzorků dne 6. 2. 2014 a dne 14. 12. 2014, byla žalobkyně vždy přítomna odběru. Pokud žalobkyně odkazuje na protokol o odběru a předání vzorku ze dne 22. 5. 2013, č. j. ČTS: KRPA-127839/TČ-2012-000097-ŠMID, tento protokol není protokolem pořízeným v rámci daňového řízení, ale v rámci úkonů v trestní věci, z čehož vyplývá, že tato námitka ani nemůže být posuzována v daňovém řízení.
18. S námitkou žalobkyně, že nové odběry vzorků provedené dne 5. 12. 2014 nemohou zhojit pochybení, ke kterému došlo dne 26. 8. 2012, žalovaný nesouhlasil, neboť novým odběrem vzorků byla napravena původní nepřítomnost žalobkyně při tomto úkonu, byly jí předány referenční vzorky a nadto nové vzorky potvrdily původní analýzy tabákových výrobků. Tato skutečnost pak dokazuje, že ačkoliv při prvotním odběru vzorků došlo k pochybení ze strany správce daně, protože nepostupoval podle vnitřních předpisů, nemělo pochybení vliv na výsledek řízení, jelikož totožné výstupy z provedených analýz původních i následných jsou důkazem, že nemohlo dojít k manipulaci s tabákovými výrobky, které byly policejními orgány zajištěny a odnаты v rámci realizace trestní akce v prostorech žalobkyně. S ohledem na skutečnost, že základem pro správné zjištění a stanovení daně je řádné či dodatečné daňové tvrzení, čemuž odpovídá ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu jak povinnost tvrzení, tak břemeno důkazní, je žalovaný názoru, že žalobkyně nemůže zpochybňovat množství a druh tabákových výrobků, ke kterým sama podala daňové přiznání, neboť je v rozporu s logikou, aby žalobkyně tvrdila daň ve svém podání a

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

následně zpochybnila v odvolacím řízení množství a druh tabákových výrobků, a to ani za předpokladu, že bylo daňové přiznání podáno z důvodu procesní opatrnosti, jak tvrdila žalobkyně. Žalobkyně na základě výzvy celního úřadu podala dne 15. 4. 2013 daňové přiznání, u něhož sice uvedla zdaňovací období říjen 2012, ale z přílohy, která byla součástí podání, z následného řízení a z postupu k odstranění pochybností vyplynulo, že žalobkyně přiznala spotřební daň z tabákových výrobků, a to z výrobků pod označením č. 240 201 v množství 1 382 442 ks, pod označením č. 240 301 v množství 4 000 kg a pod označením č. 240 101 v množství 900,5 kg.

19. Žalovaný při změně základu daně ve prospěch žalobkyně vycházel jak z daňového přiznání žalobkyně, tak z nově zjištěných skutečností vycházejících z analýzy odebraných vzorků či z protokolu o místním šetření ze dne 19. 1. 2016, při kterém byly tabákové výrobky znovu přepočítány a zváženy, a v rozporných skutečnostech pak přistoupil na výklad, který je ve prospěch žalobkyně.
20. K *sedmé odvolací námitce* žalobkyně ohledně pochybení týkajícího se odběru vzorků dne 28. 8. 2012, kdy byly odebrány dva vzorky o hmotnosti cca 2 kg, ale do zkušebny byly dodány tři vzorky o celkové hmotnosti cca 2 kg, žalovaný uvedl, že toto pochybení bylo v rámci odvolacího řízení napraveno, a to právě novým odběrem vzorků provedeným dne 5. 12. 2014.
21. K *osmé námitce* legality platebního výměru žalovaný uvedl, že prvostupňové rozhodnutí bylo vydáno na základě žalobkyní podaného daňového přiznání a na základě provedeného dokazování v rámci postupu k odstranění pochybností, přičemž není pravdou, že by celní úřad neměl k dispozici výsledky analýz tabákových výrobků v době, kdy vydával prvostupňové rozhodnutí, nýbrž vycházel z výsledků analýz, které byly provedeny na základě odběru vzorků ze dne 28. 8. 2012, kdy žalobkyně napadla výsledky těchto analýz, avšak následně bylo v rámci odvolacího řízení doplněno dokazování o nový odběr vzorků.
22. K *desáté námitce* ohledně porušení neveřejnosti daňového řízení žalovaný uvedl, že žalobkyně odkázala na protokoly vydané policií v rámci realizace trestní věci, kdy byla k odběru a předání vzorků přizvána třetí osoba, ovšem trestní a daňové řízení jsou zcela samostatná řízení, na sobě nezávislá. V rámci daňového řízení lze sice za určitých podmínek využít listin a jiných důkazních prostředků získaných z jiných řízení, avšak tato skutečnost neznamena, že úkony činěné v trestní věci budou mít vliv na řízení daňové. Pokud byly mj. i tabákové výrobky zajištěny policejními orgány, bylo další nakládání s těmito výrobky toliko v jejich sféře a na daňové řízení nemohla mít vliv skutečnost, že se úkonu v rámci trestní věci zúčastnila třetí osoba. Nemůže se tedy jednat o porušení zásady neveřejnosti při správě daní.
23. V *jedenácté odvolací námitce* žalobkyně namítla, že nebyla seznámena s podklady pro vydání prvostupňového rozhodnutí. Žalovaný konstatoval, že na rozdíl od správního řízení, ve kterém je správní orgán podle § 36 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů, povinen dát možnost účastníkovi řízení vyjádřit se k podkladům pro vydání rozhodnutí, daňový řád takovou povinnost správci daně neukládá. Žalobkyně jako daňový subjekt samozřejmě má právo seznámit se se všemi podklady, které jsou pro dané řízení relevantní, avšak toto právo může využít zejména při realizaci nahlížení do spisu dle § 66 daňového řádu. Uvedeného práva žalobkyně využila až v rámci odvolacího řízení dne 4. 11. 2014 (srov. protokol č. j. 162509/2014-510000-32.1). Navíc byl pro dané řízení s žalobkyní veden postup k odstranění pochybností, které měl

celní úřad k podanému daňovému přiznání, přičemž o jeho výsledku byla žalobkyně informována přípisem ze dne 11. 7. 2014, č. j. 104373/2014-510000-32.1, doručeným jí dne 17. 7. 2014. Dále rozhodnutím ze dne 26. 1. 2016, č. j. 4657-2/2016-900000-302, byla žalobkyně v rámci odvolacího řízení vyzvána k vyjádření se k novým skutečnostem, zjištěným v rámci odvolacího řízení. Ve lhůtě, prodloužené rozhodnutím o prodloužení lhůty, potom žalobkyně dne 9. 2. 2016 podala k uvedené výzvě vyjádření, v němž uvedla další námitky, které považoval žalovaný za doplnění odvolání.

24. Ke *třinácté námitce* žalobkyně ohledně chybějícího poučení o důsledcích nedodržení lhůty žalovaný uznal, že žalobkyni nebylo výslovně sděleno, že pokud se ve lhůtě nevyjádří, nebude k jejím pozdějším námitkám přihlíženo, avšak s ohledem na to, že žalobkyni byla stanovena lhůta 8 dní, která byla na základě její žádosti prodloužena na lhůtu maximální, tj. podle § 115 odst. 3 daňového řádu 15 dnů, a žalobkyně v této lhůtě podala vyjádření, měl žalovaný za to, že chybějící poučení nemůže mít vliv na výsledek řízení. Ve výzvě bylo žalobkyni navíc jasné sděleno, k jakým novým skutečnostem se má vyjádřit a jaký je právní názor odvolacího orgánu. K těmto skutečnostem se žalobkyně také vyjádřila.
25. Ke *čtrnácté námitce* žalobkyně ohledně identity a množství tabákových výrobků se žalovaný vyjádřil již v rámci vypořádání *třetí, páté a šesté* odvolací námitky. S ohledem na odvolací námitky žalobkyně přistoupil žalovaný v rámci odvolacího řízení k novým odběrům vzorků, které potvrdily totožnost tabákových výrobků, jelikož původní výsledky odebraných vzorků (nesprávným postupem) odpovídaly výsledkům nově odebraných vzorků. Množství tabákových výrobků bylo převáženo z důvodů nesrovnalostí u stopy č. 8, přičemž tyto nesrovnalosti vyplývají z nesprávného skladování, a proto nové výsledky byly posouzeny ve prospěch žalobkyně.
26. K otázce vlastnictví ke strojům, příp. tabákovým výrobkům, vznesené v rámci *patnácté námitky*, žalobkyně uvedla, že kupní smlouva na nákup strojů na výrobu cigaret byla vynucena násilím, a že faktickým držitelem tohoto stroje byl pan R. Š. Žalobkyně však neuvedla, jaký vliv má tato skutečnost na zjištění, že skladovatelem tabákových výrobků byla žalobkyně sama, přitom ve výzvě k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem bylo žalobkyni sděleno, že vlastnictví tabákových výrobků nemá vliv na skutečnost, že je skladuje osoba odlišná od vlastníka. Plátcem je dle zákona o spotřebních daních pořád skladovatel a osoby, které se na skladování podílejí, odpovídají za daň společně a nerozdílně, přičemž tato skutečnost se posuzuje až v platební rovině, nikoliv v rovině nalézací. Žalovaný uvedl, že se nikterak nestaví nad trestní řízení, ale postupoval pouze podle daňových předpisů, kdy vycházel ze skutečnosti, že místo, kde byly nalezeny nezdaněné tabákové výrobky, je spojeno s žalobkyní (vlastníkem objektu) a žalobkyně neprokázala, že by v daném místě skladovala jiná osoba, pouze opakovaně tvrdila, že vlastníkem těchto výrobků je jiná osoba. Nadto žalovaný konstatoval, že daňové předpisy neznají liberaci od povinnosti k dani plátce daně v případě, že je tato osoba donucena ke skladování nezdaněných vybraných výrobků.
27. Důkaz znaleckým posudkem o ceně strojů na výrobu cigaret, ze kterých by vyplývala nadsazenost kupní ceny, žalovaný neprovedl, jelikož existence kupní smlouvy o nákupu strojů na výrobu cigaret neměla pro potřeby daňového řízení žádný význam. Bylo-li záměrem žalobkyně provedením důkazu dospět k závěru, že stroje na výrobu tabákových výrobků nekoupili J. a L. L. (statutární orgán žalobkyně) nebo je s ohledem na cenu koupili pod pohrůžkou násilí, pak tato skutečnost nijak nevyvrací to, že tabákové výrobky

byly skladovány žalobkyní. Žalovaný navíc jako důkazní prostředek použil kupní smlouvu pouze pro dokreslení toho, že žalobkyně byla s výrobou tabákových výrobků spojena.

28. Žalobkyně dále navrhla provedení důkazu přepisem odposlechů a jejich vyhodnocení, zejména záznamu hovoru ze dne 10. 7. 2012, 12:30:37 hodin, ze kterého by bylo patrné, že výroba probíhala v Malhosticích v areálu ve vlastnictví pana R. M. dříve, než se J. a L. L. seznámili s R. Š. Ani v tomto návrhu žalobkyně nevysvětlila, jak by měla dřívější výroba tabákových výrobků v Malhosticích souviset s tím, že tabákové výrobky byly nalezeny na adrese v areálu v Lužkovicích, tj. v areálu žalobkyně. Proto ani tento důkaz neshledal žalovaný relevantním a důkaz neprovedl, čímž rozhodně nepřisvědčil námitce žalobkyně, že žalovaný nerespektoval důkazy svědčící ve prospěch žalobkyně, neboť žalovaný ve smyslu ostatních námitek doplňoval nalézací řízení, byly odebrány nové vzorky, znovu převáženy zajištěné tabákové výrobky a doplněny podklady z trestního řízení, přičemž nově zjištěné množství tabákových výrobků bylo ve prospěch žalobkyně.
29. K *šestnácté odvolací námitce* žalobkyně, že povinnost zaplatit spotřební daň vznikla jinému subjektu pět dní před tím, než byly tabákové výrobky nalezeny u žalobkyně, žalovaný znovu konstatoval, že i kdyby byla zjištěna předchozí doprava tabákových výrobků určitou osobou v určitém množství, nelibovalo by to žalobkyni z povinnosti k dani z důvodu skladování nezdaněných tabákových výrobků, a to s ohledem na judikaturu, ze které vyplývá, že není stanovena posloupnost pořadí plátců daně. I přestože lze v daňovém řízení využívat důkazních prostředků získaných v řízení trestním a naopak, není možné, aby správce daně zasahoval do řízení trestního a ovlivňoval např. operativně pátrací prostředky, které jsou v každém trestním řízení použity za určitým účelem. Skutečnost, že určité osoby dopravují určité množství vybraných výrobků, prokázaná případně z protokolu o sledování osob ze dne 30. 7. 2013, č. j. 37837/2013-900000-315/18, by potom byla pro daňové řízení relevantní, toto však z protokolu, který žalovaný zařadil do důkazních prostředků a provedl ho (s čímž byla žalobkyně seznámena, a rovněž měla právo se k němu vyjádřit), nikterak nevyplývá. Z povolení ke sledování osob a věcí vydaného Obvodním státním zastupitelstvím pro Prahu 4 ze dne 11. 6. 2012, č. j. VII-20/2012-3 NZ 3667/2012, sice vyplývá, že povolení bylo vydáno v souvislosti s nelegální výrobou tabákových výrobků, ale žádným způsobem z něho, jakož ani z jiných důkazních prostředků, nevyplývá, kým byly tabákové výrobky dopravovány a v jakém množství, což je podstatná skutečnost pro stanovení základu daně.
30. K *sedmnácté námitce* žalobkyně, že žalovaný je jako odvolací orgán povinen zkoumat zákonnost všech stránek daňového řízení, a je-li žalobkyní tvrzena provokace trestné činnosti, je třeba se i s touto námitkou vypořádat, žalovaný konstatoval, že správce daně musí své důkazní prostředky získávat zákonnou cestou a nezákonné důkazní prostředky nemohou mít vliv na daňové řízení. Ovšem provokaci trestné činnosti, kterou žalobkyně tvrdí, musí namítat v rámci trestního řízení, ve kterém by následně byly důkazní prostředky zde získané prohlášeny za nezákonné. Celní úřad ani žalovaný v pozici odvolacího orgánu správce daně nemá možnost prověřovat postup orgánů činných v trestním řízení, a tudíž nemůže prohlásit podklady získané z trestního řízení za nezákonné.
31. K *devatenácté námitce* žalobkyně, že nebyl předložen jediný důkaz o tom, že by se žalobkyně podílela na nákupu, prodeji, platbě, nakládce, vykládce, manipulaci nebo uzamykání či odemykání prostor s tabákovými výrobky, z čehož vyplývá, že žalobkyně toto zboží nedržela ve své moci, žalovaný konstatoval, že v daňovém řízení podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že důkazní břemeno nese plátce daně. Žalobkyně podala na

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

výzvu správce daně daňové přiznání a z důkazních prostředků získaných z trestního řízení vyplynulo, že se tabákové výrobky nacházely v objektu, které vlastní žalobkyně a z těchto důkazů rovněž vyplynulo, že se jednatelé žalobkyně podíleli na nelegální výrobě. Nelze tedy konstatovat, že by žalobkyně (prostřednictvím osob za ni jednajících) nevěděla o tom, že se v jejím areálu nachází stroje na výrobu tabákových výrobků (kupní smlouva), a tedy i tabákové výrobky. Žalobkyně nikterak nevyvrátila správci daně podložené skutečnosti, že byla skladovatelem vybraných výrobků, pouze tvrdila, že daňová povinnost vznikla dříve a jiným osobám, protože tyto osoby dopravovaly tabákové výrobky totožné s výrobky skladovanými v areálu žalobkyně. S ohledem na to, že žalovaný nezastává názor žalobkyně týkající se dřívějšího vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit (s ohledem na absenci předmětu daně, odebraných vzorků, základu daně, plátce daně), jak uvedeno výše, neprovedl výslech svědka R. R., jelikož tabákové výrobky byly zjištěny u žalobkyně a tato skutečnost je určující pro stanovení dne vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Výpověď navrhovaného svědka by pak nikterak nezprostila žalobkyni povinnosti k dani.

32. V souvislosti s *devatenáctou odvolací námitkou* ohledně odebírání vzorků žalovaný konstatoval, že při odběru vzorků dne 28. 8. 2012 došlo k pochybení ze strany celního úřadu, který odběry prováděl, protože odběry nebyly prováděny v souladu s vnitřními předpisy, tato skutečnost však nečiní automaticky výsledky těchto rozborů nezákonné. K zajištění lepší důkazní jistoty však bylo žalovaným přistoupeno k novému odběru vzorků, jehož výsledky odpovídaly výsledkům původním, a z toho bylo dovozeno, že nemohlo dojít k manipulaci s tabákovými výrobky, jak neustále tvrdí žalobkyně, jelikož pokud by byly tabákové výrobky zaměněny, nemusely by původně analyzované tabákové výrobky svým složením odpovídat tabákovým výrobkům nově analyzovaným. Pochybení při původním odběru vzorků nemůže mít vliv na množství, které bylo zjištěno při opětovném odběru, žalovaný pouze přistoupil k novému převážení z důvodu přesného stanovení základu daně, jelikož vznikl rozpor u stopy č. 8, a nové výsledky vlivem dlouhodobého skladování a změny kvality zajištěných výrobků snížily základ daně, který byl proto stanoven ve prospěch žalobkyně. Námitku přítomnosti třetích osob žalobkyně nikterak nerozvedla a z protokolů o odběru vzorků či z přiloženého poučení (č. j. 182667/2014-510000-32.1), kde se žalobkyně vyjadřovala, nevyplývá, jaká osoba se odběru účastnila, přičemž žalobkyně ani neuvedla, jaké by to mělo mít důsledky v rámci řízení.
33. Žalovaný dále konstatoval, že ze spisového materiálu rovněž nevyplývá, že by při odběru vzorků dne 6. 2. 2014 byly přítomny třetí osoby, jak obecně namítá žalobkyně v *dvacáté odvolací námitce*.
34. Ve *dvacáté první a dvacáté čtvrté námitce* namítla žalobkyně znovu nesrovnalosti u stopy vedené pod č. 8. Žalovaný k tomuto uvedl, že dne 6. 2. 2014 byly provedeny odběry vzorků ze stopy č. 8, kdy byly v daném skladu zjištěny tabákové výrobky v množství 16,3 kg, přičemž nedokázal vysvětlit, proč zbytek tabákových výrobků nebyl dne 6. 2. 2014 ve skladu nalezen. S ohledem na velké množství zajištěných tabákových výrobků a s ohledem na to, že v rámci tohoto postupu byl odebírán pouze vzorek jedné stopy (tedy nedocházelo k převážování celého zajištěného zboží), na rozdíl od postupu dne 19. 1. 2016, nebylo podle žalovaného reálné zbytek stopy ve skladu nalézt, navíc účelem postupu konaného dne 6. 2. 2014 byl pouze odběr vzorků, nikoliv zjištění přesného množství uvedené stopy, přičemž celní úřad vycházel v otázce množství z protokolu o prohlídce jiných prostor, ze kterého množství vycházelo. K množství uvedenému ve stopě č. 8 a vztahujícímu se k tabáku se však nepřihlíželo, jak již žalovaný několikrát uvedl. Nelze souhlasit s žalobkyní,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

že pokud je zajištěný vybraný výrobek v rámci skladu nějakým způsobem přemístěn, může to mít vliv na vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit, neboť tato skutečnost vznikla dnem zjištění podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních a další nakládání s těmito výrobky nemůže mít na stanovení daně vliv. Ačkoliv si je žalovaný vědom pochybení při prvotním odběru vzorků, ne každé procesní pochybení má vliv na zákonnost rozhodnutí, jak se v obdobné věci již několikrát vyjadřoval Nejvyšší správní soud (žalovaný odkázal na rozhodnutí NSS č. j. 9 Afs 78/2009 - 59 ze dne 20. 1. 2010, nebo rozhodnutí NSS č. j. 10 Afs 8/2015 - 42 ze dne 28. 5. 2015), podle kterého samotná neúčast daňového subjektu při odběru vzorků nemá vliv na zákonnost rozhodnutí, a to za předpokladu, že nejsou žádným způsobem vzorky znehodnoceny nebo zničeny. Pro jisté určení stavu věci proto byly žalovaným odebrány vzorky nové, a ty potvrdily totožnost výrobků, tj. že původní pochybení při odběru vzorků nemělo vliv na výsledky těchto analýz. Na základě výsledků nově zjištěných přistoupil žalovaný ke stanovení daně ve prospěch žalobkyně, tj. v celkově menším množství.

35. K *dvacáté druhé odvolací námitce* žalobkyně, že bylo s tabákovými výrobky manipulováno, neboť nebylo nalezeno stejné množství u stopy č. 8, žalovaný uvedl, že pokládá toto tvrzení za účelové, neboť žalobkyně považuje za manipulaci každou situaci, která nastala, navíc odběr vzorků dne 6. 2. 2014 se týkal pouze tabáku (cigaretového odpadu, resp. tabákového odpadu), který byl analyzován, cigarety analyzovány být neměly, což vyplývá z dožádání celního úřadu č. j. 11793/2014-510000-31, nemohly být tedy ani předmětem protokolu o odběru vzorků.
36. Ve *dvacáté třetí námitce* namítla žalobkyně, že žalovaný nevysvětlil, jak konkrétně se choval tabák zajištěný v areálu žalobkyně a pokud nebude toto množství vyjasněno, jedná se o nesprávné a nepřesné stanovené množství tabáku. Žalovaný k tomuto uvedl, že skutečnost, jakým způsobem byl v daném případě zajištěný tabák ve skladu změněn, není relevantní, neboť žalovaný má dva důkazní prostředky o množství tabákových výrobků – protokol o prohlídce jiných prostor ze dne 26. 8. 2012 a protokol o místním šetření č. j. 7483/2016-570000-32.1. S ohledem na to, že množství tabákových výrobků u jednotlivých stop se neshoduje, má pro stanovení daně vyšší důkazní sílu množství stanovené protokolem o místním šetření č. j. 7483/2016-570000-32.1, jelikož převážení proběhlo za přítomnosti žalobkyně, jednalo se o certifikované váhy a navíc je tento základ daně ve prospěch žalobkyně, neboť bylo zjištěno menší množství tabákových výrobků. Pokud bylo s cigaretami manipulováno ve skladu (např. jejich ztrátou, jejich zničením při přeskládávání apod.), nemůže ji správce daně nijak ovlivnit, ale neznamená to podle žalovaného, že nevznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, navíc jde tato skutečnost ve prospěch žalobkyně, jak již žalovaný několikrát uvedl. Ve věci vážení obalů při převážení tabákových výrobků dne 19. 1. 2016 odkázal žalovaný na str. 3 protokolu č. j. 7483/2016-570000-32.1, kde je uvedeno, že žalobkyně byla seznámena se způsobem, jakým budou tabákové výrobky převáženy a přepočítány. Z protokolu vyplývá, že obalový materiál (papírové krabice) byly zváženy a hmotnost krabice byla vždy odečtena. Navíc v protokolu je uvedeno, že žalobkyně byla u převážení a přepočítání přítomna, přičemž s celkovou hmotností a množstvím cigaret souhlasila, což potvrdila v protokolu svým podpisem.
37. Ve věci odchylky vah bylo *dvacáté páté námitce* žalobkyně vyhověno a odchylka v hodnotě 2 kg byla žalobkyni ze základu daně odečtena, a to ke každému samostatnému vážení.

38. Žalobkyně ve *dvacáté šesté* námitce namítla, že rozborů vzorků nebyly součástí spisu v den, kdy do něho nahlížela. Žalobkyně však neuvedla, které rozborů vzorků měla na mysli. Protokoly o odběrech vzorků provedených dne 6. 2. 2014 byly žalobkyni doručeny pod č. j. 139462/2014-510000-32.1 dne 24. 9. 2014, a pod tímto číslem jednacím jsou zařazeny i v dílčím spisu (identifikace spisu 25646818/4765/124350), protokoly o zkoušce odběru vzorků provedených dne 26. 8. 2012 jsou ve spisu zařazeny pod č. j. 100116/2014-510000-32.1 (identifikace spisu 25646818/4765/2012-10) a další odběry vzorků byly provedeny až po nahlížení žalobkyně do spisu dne 4. 11. 2014.
39. K otázce rozdílu mezi daňovým a trestním řízením namítané ve *dvacáté sedmé* námitce žalobkyně, odkázal žalovaný na odůvodnění uvedené výše s tím, že jednotlivá řízení jsou na sobě nezávislá, vedená s jinými zásadami a cíli, přičemž celní orgán vystupuje v trestním řízení v pozici policejního orgánu, nikoliv v pozici správce daně.
40. *Dvacátá osmá* námitka žalobkyně, že podala daňové přiznání z důvodu procesní opatrnosti, neboť chtěla vyhovět správci daně, nemůže obstát, jelikož výzvou č. j. 44761/2013-510000-31, doručenou žalobkyni dne 13. 3. 2013, byla žalobkyně vyzvána k podání daňového přiznání za zdaňovací období srpen 2012 a daňový subjekt je povinen na výzvu správce daně podat daňové přiznání, avšak v daňovém přiznání musí uvést, v jaké výši mu povinnost k dani skutečně vznikla. Skutečnost, že žalobkyně vycházela z protokolu o prohlídce jiných prostor, nemění nic na skutečnosti, že podané daňové přiznání je důkazním prostředkem, který poskytla sama žalobkyně. Žalobkyně se však snaží v rámci celého nalézacího řízení své tvrzení zpochybnit.

III. Žaloba

41. Žalobkyně napadla celý výrok napadeného rozhodnutí, jakož i prvostupňového rozhodnutí celního úřadu, a to z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti, přičemž navrhla zrušení obou těchto rozhodnutí.
42. Žalobkyně v rámci *prvního žalobního bodu* namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalobkyně uvedla, že žalovaný opominul skutečnost, že na jejích statutárních orgánech byl spáchán násilný trestný čin a že skladování a nelegální výroba cigaret (pokud k ní v areálu žalobkyně vůbec docházelo), byla vykonávána proti jejich vůli pod pohrůžkou násilí a za použití násilí. Tyto skutečnosti vyplývají z trestního spisu vedeného pod č. j. KRPA-12-7839-20/TČ-2012-000097-ŠMID, do kterého správce daně dle vlastního vyjádření nahlížel dne 19. 11. 2014. Správce daně z tohoto spisu použil jako důkazy toliko skutečnosti svědčící ve prospěch jím zastávané verze, kdežto důkazy hovořící ve prospěch jednotlivých námitek žalobkyně, uplatněných v průběhu daňového řízení, zcela pomíjí, což způsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Správce daně například ignoroval listinný důkaz opatřený Policií ČR, Krajským ředitelstvím policie Středočeského kraje, odborem obecné kriminality, č. j. KRPS-33594/TČ-2013. Jedná se o znalecký posudek ke kupní smlouvě na stroje na výrobu cigaret, v němž je konstatována právní nevyváženost ve vztahu prodávající – kupující, kdy je maximálně zvýhodňován prodávající, nebo přemrštěnost kupní ceny, která představuje zhruba třicetinasobek tržní ceny stroje na výrobu tabáku. Tato skutečnost svědčí tvrzení žalobkyně, že kupní smlouvu statutární orgán žalobkyně dobrovolně nepodepsal, přičemž podpis byl vynucen násilím, a to dokonce na úrovni trestného činu, což prokazuje probíhající trestní stíhání R. Š. a L. L.
43. Žalobkyně v rámci *druhého žalobního bodu* namítla nesprávné určení plátce daně. Žalovaný v napadeném rozhodnutí pochybil, shledal-li, že žalobkyni svědčí pozice plátce ve smyslu §

4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, neboť nalezený tabák a tabákové výrobky při prohlídce nebytových prostor ve vlastnictví žalobkyně ve dnech 26. 8. 2012 až 30. 8. 2012 žalobkyni nepatřily, pouze byly v jejích prostorách skladovány jinými osobami. Správce daně tuto skutečnost v průběhu správního řízení nikterak nezpochybnil, jakož ani nijak nezpochybnil tvrzení žalobkyně, že tabák a tabákové výrobky žalobkyně vyráběla, ani netvrdil opak. Z listin založených v trestním spise vyplývá, že dne 11. 6. 2012 vydalo Obvodní státní zastupitelství pro Prahu 4 pod č. j. V11-20/2012-3 NZ 3667/2012 povolení ke sledování osob a věcí, kdy sledování bylo povoleno z důvodu podezření na krácení daně a nelegální výrobu cigaret, a že již při povolení sledování bylo známo, že bude přepravován tabák. Z listin založených v trestním spise dále vyplývá, že dne 21. 8. 2012, tedy pět dní před prohlídkou nebytových prostor ve vlastnictví žalobkyně, došlo v obci Němčice nad Hanou k překládce tabáku, později nalezeného při prohlídce nebytových prostor, z vozidla Mercedes slovenské RZ x s návěsem slovenské RZ x do vozidla Scania české RZ x s návěsem české RZ x, kdy průběh sledování je zdokumentován v protokolu o sledování osob č. j. 37837/2013-900000-315/18. Žalobkyně na základě těchto skutečností konstatovala, že pět dní před nalezením tabáku při prohlídce jiných prostor, za přímé účasti pracovníků celní správy, pracovníci objektivně zjistili vznik povinnosti zaplatit spotřební daň a byli tedy povinni okamžikem zjištění zahájit úkony směřující k zajištění zboží a zahájení daňového řízení s přítomnými subjekty, avšak z neznámých důvodů tak neučinili, čímž umožnili páchání a pokračování trestní činnosti, kterou správce daně o pět dnů později přiřkl žalobkyni.

44. Orgán celní správy při sledování osob a věcí úmyslně neztotožnil některé osoby a vozidla přepravující „nezdaněné“ zboží, opačně však orgány celní správy postupovaly v jiných případech sledování, kdy bezesbýtku ztotožňovaly všechno a všechny bez ohledu, zda jsou skutečně osoby, které pojmenovaly. Žalobkyni je známo, že nejméně jedna správcem daně neztotožněná osoba na záznamu ze sledování je pracovníkem ozbrojených složek – zpravodajské služby Slovenské republiky, a že registrační značky vozidla nebyly v té době v evidenci vozidel Slovenské republiky. Přitom ztotožněním osoby řidiče by správce daně snadno zjistil, kdo přepravu objednal a zda byl tabák zdaněný, potom by se žalobkyně plátcem daně vůbec stát nemohla, neboť pokud by tabák zdaněný nebyl, plátcem daně by se po ztotožnění stal řidič či objednatel přepravy. Žalobkyně uvedla, že správce daně tímto postupem úmyslně pominul skutečnosti, aby zakryl pochybení či přímo nelegální činnost příslušníků celní správy. Pokud totiž orgány celní správy zjistily a zdokumentovaly, že jisté, avšak správcem daně snadno identifikovatelné osoby, dopravovaly a překládaly nezdaněný tabák, staly se právě tyto osoby plátcí spotřební daně. Těmto osobám však nejenže nebyla daň vyměřena, ale nejsou ani stíhány pro krácení daně, čímž byla porušena zásada rovnosti stanovená v § 6 odst. 1 daňového řádu, když správce daně se navíc v rozporu se zásadou legitimního očekávání rozhodl, že osoby, které tabák přepravovaly a překládaly, se plátcí daně nestanou, i když se jimi podle zákona o spotřebních daních nepochybně staly, a naopak se rozhodl, že vyměří daň žalobkyni.
45. Žalovaný navíc nevysvětlil, proč nebyla spotřební daň vyměřena osobám, které se na uvedené překládce podílely, i když podle § 6 odst. 1 daňového řádu jim vyměřena být měla – a pak by již nemohla být vyměřena žalobkyni.
46. Z uvedených skutečností jednoznačně vyplývá, že plátcem spotřební daně se nestala žalobkyně, ale právě ty osoby, které přepravovaly a překládaly dne 21. 8. 2012 v obci Němčice nad Hanou tabák, který byl posléze nalezen v prostorách žalobkyně. Žalobkyně

poskytla nebytové prostory pro uskladnění strojů na výrobu cigaret (nikoli k výrobě tabákových výrobků) pouze z důvodu, že členové statutárního orgánu žalobkyně k tomu byli přinuceni pod pohrůžkou násilí na nich a jejich rodinách. Liberovat se prokázáním skutečností, že žalobkyně nebyla skladovatelem, bylo žalobkyni znemožněno tím, že správce daně odmítnul provést žalobkyni navržené důkazy.

47. Žalobkyně odkázala na závěry Koordinačního výboru ze dne 31. 3. 2010, č. 299/24.02.10, který se zabýval pojmem „společně a nerozdílně“, použitým v § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, a který umožňoval více výkladů. Předkladatel se shodl s Ministerstvem financí, že tento pojem znamená, že správce daně může vyměřit daň kterékoli osobě, která se na dopravě a skladování podílela, aniž by musel zkoumat míru odpovědnosti, zavinění či podílu. S tím je nutno souhlasit, ale pouze v případě, že se jedná o činnost uskutečněnou v jednom časovém okamžiku, a nikoli o činnosti, které dělí několik dnů. Pokud by například došlo k přepravě vybraných výrobků, u nichž by se neprokázalo jejich zdanění, na kterém by se podílelo více osob (řidič, závozník, osoba, která zboží nakládala), mohl by si správce daně mezi nimi zvolit, komu daň vyměří. Pokud jsou však po delším časovém odstupu (v projednávaném případě pět dnů) tabákové výrobky opět zajištěny, nejedná se o situaci, kdy správce daně může zvolit, které z osob podílejících se na první přepravě a překládce a následně po pěti dnech zjištěném skladování uloží daň zaplatit – jedná se o dvě zcela oddělené samostatné situace – a správce daně musí daň vyměřit osobám, u nichž skutečnost zakládající vznik daňové povinnosti vznikla nejdříve. Správce daně nemůže vybírat z množiny osob dopravy, překládky a následného skladování, ale pouze z množiny těch osob, u nichž ke vzniku daňové povinnosti došlo dříve, tedy původní doprava a překládka, neboť pokud by tomu tak nebylo, mohl by správce daně sledovat tabák po neomezeně dlouhou dobu, a pokud by se prodával mezi mnoha subjekty, mohl by se správce daně po několika letech rozhodnout, komu daň vyměří, což zcela určitě neměl zákonodárce na mysli použitím termínu „společně a nerozdílně“ v § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, jakož ani koordinační výbor při výkladu tohoto pojmu. Žalobkyně připustila, že § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních umožňuje dvojí výklad, v tom případě se ale správce daně neřídil zásadou *in dubio mitius* (v pochybnostech ve prospěch), kterou jsou správní orgány povinny aplikovat v případech, kdy právní předpis umožňuje dvojí výklad, jak judikoval Ústavní soud například v nálezu ze dne 15. 12. 2003 pod sp. zn. IV. ÚS 666/02.
48. Ve *třetím žalobním bodě* namítla žalobkyně nezákonný postup při vyměření daně a manipulaci s odebranými vzorky. Žalobkyně uvedla, že daň nebyla vyměřena zákonným způsobem, neboť řízení předcházející vydání napadeného rozhodnutí je postiženo nezákonnostmi, majícími za důsledek vydání nezákonného rozhodnutí. Se zajištěným tabákem a tabákovými výrobky nebylo nakládáno tak, aby správce daně mohl naposledy dne 19. 1. 2016 ztotožnit vážený tabák a tabákové výrobky s věcmi zajištěnými dne 26. 8. 2012 v areálu žalobkyně v Lužkovicích. Žalobkyně uvedla, že z jejího areálu v Lužkovicích byl zajištěný tabák a tabákové výrobky převážen soukromým dopravcem, několika kamiony, bez jakéhokoli zabezpečení úřední uzávěrou, pečeti, či bez neustálého dozoru, což v teoretické rovině připouští možnost manipulace se zajištěnými věcmi. Tabák a tabákové výrobky byly při odběrech vzorků dne 15. 12. 2014 umístěny v jiném skladu a jiné hale, než při místním šetření dne 19. 1. 2016 a některé krabice byly přepáskovány, sic údajně proto, aby z nich nevypadával zajištěný tabák a tabákové výrobky. Zajištěný tabák a tabákové výrobky byly umístěny v hale spolu se zbožím zajištěným u jiných subjektů, aniž by byly od jiných věcí nacházejících se ve skladu nějak odděleny (např. v samostatné

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

kóji nebo vymezením prostoru páskou), navíc byly volně přístupné každému – tedy jakýmkoli třetím osobám, na daňovém řízení nezúčastněným. Zajištěný tabák a tabákové výrobky byly umístěny v krabicích, které byly označeny pouze ručně, fixem psaným nápisem na krabici, přičemž krabice nebyly nijak zajištěny proti možnosti volně manipulovat s obsahem, navíc se nacházely buď zcela volně v krabicích, či volně v neuzavřených a nezajištěných pytlích uložených v krabicích. Žalobkyně namítla, že za tohoto stavu není možné jednoznačně určit a ztotožnit, že se jedná o totožný tabák a tabákové výrobky zajištěné v areálu žalobkyně v Lužkovicích. Žalovaný se s námitkou totožnosti zboží vypořádal tak, že se jedná o zboží totožné, které bylo zajištěno při domovních prohlídkách dne 26. 8. 2012, protože to vyplývá z porovnání výsledků analýz vzorků odebraných při dodatečném odběru 5. 12. 2014. Tyto vzorky ovšem žalovaný porovnává s výsledky analýzy vzorků nezákonně odebraných dne 28. 8. 2012, proto závěr o jejich totožnosti nemůže obstát, navíc u zboží hromadného nelze takovou metodu vůbec použít.

49. Žalobkyně namítla nejen manipulaci správce daně s odebranými vzorky, ale též nezákonnost při odběrech vzorků, neboť u prvotního odběru vzorků dne 28. 8. 2012 nebyl přítomen žádný ze statutárních orgánů žalobkyně, ani jejich právní zástupce, i když se v areálu, kde byly vzorky odebírány, celou dobu všichni zdržovali. Dále nebyl přítomen ani zástupce obce, ale jako nezávislá osoba je uveden celník. Tolik pochybení neshledává žalobkyně u profesionálů jako náhodné. Žalobkyně dovodila, že celní úřad chtěl udržet celý proces odebrání vzorků v tajnosti, což je korunováno skutečností, že uvedeným osobám nebyly vydány kontrolní vzorky, které by umožnily následný rozbor v nezávislé laboratoři. Dne 28. 8. 2012 byly v areálu žalobkyně v Lužkovicích odebrány dva vzorky o hmotnosti cca dva kilogramy, ale do zkušebny byly dodány tři vzorky o celkové hmotnosti cca dva kilogramy. V rozporu s interním pokynem č. MP 05-02 došlo k odběru dvou vzorků namísto tří po 2 kg, kdy ze dvou vzorků se následně staly vzorky tři, čímž se celní úřad pokusil nahradit nezákonnost při odběru vzorků ještě větší nezákonností, když si bez přítomnosti žalobkyně tři vzorky vyrobil. Mezi odesláním vzorků a dodáním vzorků do laboratoře (tedy v průběhu několika hodin) se z dvojice vzorků staly trojice vzorků, žalobkyni však není známo, kdo se vzorky manipuloval (jestli celní úřad, laboratoř nebo osoby, které vzorky převážely), ale nezákonná manipulace je zjevná. Žalobkyně uvedla, že při odběru vzorků byla porušena Metodika vzorkaře, kapitola III/3 – Způsob pečetení vzorků a vzorkovnic. Žalobkyně dále uvedla, že správce daně s odebranými vzorky nezákonně manipuloval, a to i přesto, že uvedená metodika je interním pokynem státního orgánu, jejímž používáním se zavedla správní praxe, která je v souladu s četnou judikaturou pro tento orgán závazná. K tomuto žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Ans 1/2005 - 57 ze dne 28. 4. 2005.
50. K odběrům vzorků dne 5. 12. 2014 došlo v důsledku námitky žalobkyně na nezákonný postup správce daně při odběru vzorků dne 28. 8. 2012. Při přebírání vzorků bylo zjištěno, že se vzorky bylo manipulováno v neprospěch žalobkyně, proto bylo žalobkyni sděleno, že k předání odebraných vzorků nemůže dojít a budou odebrány vzorky nové, k čemuž došlo dne 5. 12. 2014. Vzorky byly dne 5. 12. 2014 odebrány, aniž by byla převážena stopa, ze které byly odebírány a bylo pouze konstatováno množství určené při nezákonných odběrech dne 28. 8. 2012, na základě čehož nemůže být množství relevantní. Dne 6. 2. 2014 došlo k odběru vzorků ze stopy č. 8, po kterém zbylo z této stopy 2 kg tabákového odpadu. Při odběru vzorků dne 5. 12. 2014 byly z této stopy odebrány tři vzorky s celkovou hmotností 12 kg (3 x 2 kg, číslo vzorku a protokolu 570302-14-12-001; 3 x 2 kg,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

číslo vzorku a protokolu 570302-14-12-003) a 2 400 kusů cigaret (3 x 800 kusů ve 120 krabičkách, číslo vzorku a protokolu 570302-14-12-002). Žalobkyni není zřejmé, jak se z 2 kg tabákového odpadu, který zbyl po odběrech vzorků ze dne 6. 2. 2014, stalo 12 kg a navíc ještě 2 400 ks cigaret. Tohoto odběru navíc byly zúčastněny třetí osoby, které nebyly uvedeny na protokolu z místního šetření, čímž došlo k porušení neveřejnosti daňového řízení, neboť tyto osoby neměly být prováděnému úkonu vůbec přítomny. Dále žalobkyně uvedla, že jestliže zákon přisuzuje protokolu o místním šetření význam tím, že jej považuje za veřejnou listinu a stanoví jeho obligatorní náležitosti, pak je tento protokol veřejnou listinou, obsahuje-li všechny zákonem stanovené náležitosti. Stanoví-li zákon, že v protokolu je třeba uvést označení přítomných osob uvedením jejich jména a funkce, ale tyto osoby v protokolu takto označeny nejsou, protokol nesplňuje zákonem stanovené náležitosti a ztrácí tak hodnotu veřejné listiny.

51. Další nezákonnost postupu celního úřadu při vyměření daně shledala žalobkyně v neseznámení se stěžejním důkazem – výsledkem rozboru 3 800 kg tabáku a sazebníkem zařazení 200 kg tabáku, přičemž od výsledku těchto rozborů správce daně vyvrací jakoukoli možnou zaměnitelnost zboží, tedy dovozuje jeho totožnost. Konkrétně přípisem celního úřadu č. j. 33183/2015-510000-32.1 ze dne 26. 2. 2015 správce daně žalobkyni sdělil, že žalobkyni zasílá analýzy a stanoviska, které se vztahují k protokolům o odběru č. 570302-14-12-002 až 008, tedy k sedmi nezákonným odběrům prováděným dne 28. 8. 2012 v Lužkovicích. V témže přípisu je v části příloh pod bodem 1. a 2. vyjmenováno osm protokolů o zkoušce a osm stanovisek k sazebnímu zařazení, které se týkají odběrů konaných dne 5. 12. 2014 ve skladu Godula Hnojník. Správce daně tedy jiné vzorky vyjmenovává v textu přípisu a jiné uvádí v přílohách. Skutečnou přílohu datové zprávy tvoří, jak žalobkyně doložila doručenkou datové zprávy ID 259738625, dvakrát sedm příloh, přičemž správce daně žalobkyni nedoručil Protokol o zkoušce 4135PH611, který se vztahuje k 3 800 kg tabáku a Stanovisko č. 12528 2015-570000-21, které se vztahuje k sazebnímu zařazení 200 kg tabáku.
52. Při místním šetření konaném dne 19. 1. 2016 namítla žalobkyně nepřesnost použité váhy v areálu Godula Hnojník, která váží s přesností na 2 kilogramy. Zjištěná a následně zobrazená hmotnost je proto s ohledem na stanovenou přesnost vážení vždy zaokrouhlována na celé sudé kilogramy, přičemž klopným bodem, kdy se stanovená hmotnost překlápí, a to směrem nahoru, je polovina přesnosti vážení, tedy každý lichý kilogram (má-li tudíž vážený vzorek skutečnou hmotnost 113,01 kg, váha zobrazí hmotnost 114 kg). Ke kalibraci váhy bylo podle potvrzení o ověření stanoveného měřidla použito závaží o hmotnosti 20 mg, jak vyplývá z kalibračního listu č. 7051-KL-Z0045-15, v předmětném potvrzení jsou pak zmíněny celkem tři kalibrační listy, které by měly být nedílnou součástí protokolu, avšak žalobkyně s nimi nebyla seznámena, ani nyní je nemá k dispozici. S nepřesností váhy se žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal tak, že odečetl od každé vážené krabice dva kilogramy, ovšem vzhledem k tomu, že žalovaný neznal ke dni místního šetření počet krabic, ve kterých byl tabák a tabákové výrobky uskladněn, počet krabic převzal z protokolu o prohlídkách. Zvážena rovněž nebyla každá jednotlivá krabice ani plastový vnitřní obal, ve kterém byl tabák uložen, přičemž váha tohoto obalu není nikterak zanedbatelná a neodečtení váhy obalu má vliv na správné množství předmětu daně. Žalobkyně v postupu žalovaného shledává nezákonnost, neboť správce daně rezignoval na povinnost daň vyměřit a pouze ji odhadl.

53. Žalobkyně dále namítla nezákonnost odběrů provedených při místním šetření dne 19. 1. 2016, neboť jim byly přítomny třetí osoby, jejichž jména jsou sice uvedena v protokolu č. j. 7483/2016-570000-32.1, sepsání protokolu se však tyto osoby nezúčastnily, protokol nepodepsaly, žalobkyni nebyl objasněn důvod jejich účasti, a v rozporu s daňovým řádem není v protokolu uvedena jejich funkce. Tyto osoby tak vůbec neměly být místnímu šetření přítomny a žalobkyně v jejich přítomnosti spatřuje nezákonnost v postupu žalovaného.
54. K novým skutečnostem zjištěným při místním šetření dne 19. 1. 2016 žalovaný uvedl, že hmotnost stopy č. 8 byla stanovena na 23,9 kg. Použitá váha však tak přesné stanovení hmotnosti neumožňuje. Žalobkyně uvedla, že stopa č. 8 nebyla při minulém odběru nalezena, namítla proto manipulaci se zajištěným tabákem a tabákovými výrobky, jakož i nepořádek při skladování zajištěných věcí, neboť není zřejmé, kde byla tato stopa při původních odběrech, ani jakým způsobem se mohla následně při místním šetření dne 19. 1. 2016 objevit.
55. Při kontrolním vážení byl zjištěn rozdíl v hmotnosti u všech stop a stopa č. 8 chyběla celá, kombinace rozdílů v hmotnosti u jednotlivých stop, chybějící cigarety a nevysvětlitelná neexistence a následná „znovuxistence“ stopy č. 8 podle žalobkyně znehodnotila jakékoli výsledky vážení či počítání zajištěného zboží a představuje reálnou manipulaci se zajištěným tabákem a tabákovými výrobky, ať již k ní došlo z jakéhokoli důvodu – úmyslně či neúmyslně. Tyto skutečnosti dokazují, že správce daně neměl v každém okamžiku daňového řízení přehled, kde se zajištěný tabák a tabákové výrobky nacházely, kdo a proč s nimi manipuloval, což *de facto* vede k tomu, že žalovaný nedoložil, že zajištěné zboží je tabákem a tabákovými výrobky, což ve svém důsledku vede k nemožnosti daň vyměřit. Žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 88/2008 - 99 ze dne 26. 6. 2009 a rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 15 Af 267/2012 - 56 ze dne 16. 2. 2015.
56. Žalobkyně označila jako čistě teoretické tvrzení žalovaného, že rozdílné množství tabáku, pokud jde o jeho váhu, bylo způsobeno dlouhým skladováním, neboť tabák podléhá vysušování a hmotnost ztrácí nebo naopak navazuje vodu a na hmotnosti přibývá. Pokud však žalovaný takové teoretické tvrzení uvede, měl by také konkrétně vysvětlit, jak se choval tabák zajištěný v areálu žalobkyně, tedy zda vlhnul či vysychal a jaký vliv to mělo na jeho hmotnost. Jelikož žalovaný tuto skutečnost dostatečným způsobem nevyjasnil, jedná se o nesprávně a nepřesně stanovené množství tabáku, které nemůže vést k přesně a správně vyměřené dani, neboť daň potom není stanovena z hmotnosti ke dni zjištění, nýbrž z hmotnosti ke dni vážení.
57. K tvrzení žalovaného, že „u cigaret je odchylka v množství způsobena způsobem skladování a množství zajištěných tabákových výrobků“ žalobkyně namítla, že není jasné, jak může být způsobem skladování cigaret změněno jejich množství, tedy počet kusů jednotlivých cigaret. Přepočítání cigaret při místním šetření dne 19. 1. 2016 přineslo nové skutečnosti, kdy u stopy č. 8 bylo napočítáno 7 840 ks cigaret, zatímco při místním šetření dne 6. 2. 2014 nebyla stopa nalezena. U této stopy bylo napočítáno shodné množství cigaret, jaké je uvedeno v protokolu o odnětí a zajištění zboží, přičemž jde o jediný případ, kdy byl zjištěn zcela shodný výsledek. Při místním šetření dne 19. 1. 2016 pak činil zjištěný rozdíl v počtu cigaret 5 000 kusů, avšak žalovaný konstatoval rozdíl v počtu cigaret 7 610 kusů.

58. Žalobkyně namítla rozdílnost zacházení s její osobou oproti jiným kontrolovaným subjektům, neboť u zboží zajištěného u jiných subjektů postupovaly orgány celní správy v souladu s interním předpisem, který má dle četné judikatury – např. Ústavní soud ve věci sp. zn. IV. ÚS 146/01 ze dne 28. 8. 2001 nebo Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 2 Ans 1/2005 - 57 ze dne 28. 4. 2005 (lhůty v daňovém řízení, Pokyn č. D-144) a Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 5 Afs 59/2011 - 91 ze dne 31. 5. 2013 (odběr vzorků, Pokyn č. 1/2000) – pro celní orgány závaznou povahu, avšak u zboží zajištěného dne 28. 8. 2012 jej ignorovaly.
59. Žalobkyně dále namítla její nepřítomnosti u prováděného úkonu, přestože Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 Afs 3/2010 - 58, judikoval, že *„povinností správních orgánů je umožnit žalobci účast při odběru vzorků. Umožnit kontrolovanému subjektu účast při odběru vzorků není nutné pouze tehdy, pokud to není možné. Všechny tři vzorky musí být stejně balené, označené, zapečetěné a potvrzené vzorkářem, a pokud je to možné, i kontrolovaným subjektem.“*. Rovněž nařízení rady EHS č. 2913/92, kterým se vydává Celní kodex EHS, zakotvuje v čl. 69 odst. 2 oprávnění deklaranta být přítomen u odběru vzorků, nebo nařízení Komise EHS č. 2454/93, kterým se provádí Celní kodex, v čl. 187a odst. 6 uvádí, že *„odebrané vzorky musí splnit formality. Pokud při prohlídce vzorků dojde k jejich poškození, zničení nebo nenapravitelné ztrátě zboží, má se za to, že nevznikl celní dluh.“*.
60. Žalobkyně shrnula, že při odběru vzorků, jejich přepravě a následném uskladnění došlo ze strany správce daně k tolika pochybnostem, že je nelze jakýmkoli následnými odběry zhojit, a proto pro rozpor se zásadou legality nemohou být v daňovém řízení použity a v konečném důsledku tak ani nemůže být daň legálně vyměřena.
61. Žalobkyně dále namítla, že ze zajištěného zboží odebíraly vzorky třetí osoby, přičemž k tomuto odběru nebyl přizván zástupce žalobkyně, což vyplývá z protokolu o odběru a předání vzorků ze dne 22. 5. 2013, č. j. KRPA-127839/TČ-2012-000097-ŠMID. Tímto bylo porušeno jednak právo žalobkyně účastnit se všech úkonů souvisejících s daňovým řízením, jednak provedením těchto odběrů došlo k porušení neveřejnosti daňového řízení zaručené daňovým řádem. Žalobkyně uvedla, že je-li v souběžně probíhajícím trestním řízení prováděn úkon související s daňovým řízením, je třeba zachovat daňovému subjektu veškerá jeho práva, která mu v daňovém řízení přísluší. Nelze proto přijmout argumentaci správce daně, že nemá možnost ovlivnit činnost a chování orgánů činných v trestním řízení. Jestliže správce daně takovou možnost skutečně nemá, či z jakéhokoli důvodu neumí práva zaručená daňovému subjektu zajistit, musí i tak nést důsledky porušení práv daňového subjektu.
62. Manipulaci s uskladněným tabákem a tabákovými výrobky navíc připustil sám žalovaný, když v bodě XXIII. na str. 25 napadeného rozhodnutí uvedl, že není skladovatelem tabákových výrobků a že způsob skladování, případně ztráta tabákových výrobků, není v odpovědnosti správce daně, a bylo-li s uskladněným tabákem a cigaretami manipulováno, nezbavuje to žalobkyni povinnosti daň zaplatit, přičemž rozdíl byl zohledněn k dobru žalobkyně. Žalovaný tím, že nařídil přepočítání cigaret a převážení tabáku, vyhověl námitkám žalobkyně, že do té doby nebyl zákonným způsobem stanoven přesný počet cigaret a přesná hmotnost tabáku, čímž žalovaný zapříčinil, že množství cigaret a hmotnost tabáku, od kterého odvodil výši daně k odvodu, stanovil až po jím připuštěné manipulaci, neboť množství a hmotnost odvozuje z výsledků místního šetření ze dne 19. 1. 2016. Žalovaný pak s ohledem na nezákonnost prvotních odběrů a následných rozborů nemůže

použít výsledky těchto rozborů ke ztotožnění cigaret a tabáku, které byly počítány a váženy dne 19. 1. 2016, čímž tedy nezná množství cigaret a hmotnost tabáku ke dni zjištění a s ohledem na připuštěnou manipulaci již není schopen ji zákonným způsobem k tomuto dni stanovit, tedy není ani schopen žalobkyni daň vyměřit.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

63. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 9. 6. 2016 uvedl, že nesouhlasí s žalobními námitkami, neboť napadená rozhodnutí obou stupňů jsou zákonná a žaloba tak není důvodná. Žalovaný učinil součástí svého vyjádření k žalobě odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakož i odůvodnění prvostupňového rozhodnutí, neboť i žalobkyně v podané žalobě pouze zopakovala námitky, které uvedla již v rámci odvolání a jeho několika doplněních. Žalovaný uvedl, že se v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobkyně a dostatečně vysvětlil způsob a postup, který ho vedl k vydání napadeného rozhodnutí.
64. K žalobní námitce ohledně nemožnosti použít důkazy získané v rámci trestního řízení též v řízení daňovém, žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí není konstatováno, že nelze použít důkazy získané v rámci trestního řízení, neboť tyto navíc použity byly. V napadeném rozhodnutí je pouze uvedeno, že žalovaný nikterak nemůže zasahovat do řízení trestního.
65. K žalobní námitce žalobkyně, že dokazování nebylo doplněno o žalobkyní navržený důkaz, žalovaný toliko stručně uvedl, že důkaz proveden byl a odkázal na stranu 26 napadeného rozhodnutí.
66. S přihlédnutím k obsahu předloženého správního spisu, jakož i s odkazem na odůvodnění napadeného a prvostupňového rozhodnutí, žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V. Obsah dalších podání žalobkyně uplatněných v soudním řízení

67. V podání ze dne 19. 9. 2017 doplnila žalobkyně námitku nezákonného postupu při vyměření daně a manipulaci se vzorky tak, že postup při odběru tabáku a tabákových výrobků stanoví Metodický postup pro odběr vzorků tabáku a tabákových výrobků žalovaného ze dne 25. 1. 2007, č. MP-05-02, jenž uvádí, že „*velikost souhrnného vzorku, ze kterého se připraví vzorek laboratorní, referenční i rozhodčí, je dána požadovanou hmotností laboratorního vzorku, která je min. 2 000 g na jednu laboratorní zkoušku*“. Metodika žalovaného stanoví, že souhrnný vzorek – tedy to, co je na místě odběru odebráno, je rozděleno na laboratorní vzorek určený pro laboratoř, referenční vzorek určený pro kontrolovaný subjekt a rozhodčí vzorek určený k uložení u celního orgánu, přičemž rozdělení provádí vzorkař na místě odběru. Metodika vzorkaře pak dále stanoví, že řádně odebraný vzorek musí být zabezpečen tak, aby během další manipulace s ním nedošlo k jeho znehodnocení nebo k záměně za jiný. Vzorek se musí označit způsobem, který vylučuje pochybnosti o jeho totožnosti. Krabice nebo sáčky se pečeti tak, že víko nebo otvor se uzavrou, případně přelepí celní páskou. Pokud to druh vzorku a kvalita obalu umožní, vyhotoví se v nich otvory pro plombovací drát nebo provázek. V opačném případě se obal vzorku převáže provázkem a zaplombuje se. Na takto upravený obal se přilepí samolepící celní páska (v jednom nebo dvou souběžných pásech dle velikosti obalu) tak, aby se znemožnilo vyjmutí vzorku z obalu. Na obal se poté přilepí Evidenční štítek. Do laboratoře se z takto odebraného vzorku dopraví pouze část laboratorní.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

68. Žalobkyně doplnila, že u Krajského soudu v Brně, pobočky ve Zlíně je pod sp. zn. 53 T 11/2015 vedeno trestní řízení, ve kterém je žalobkyně stíhána pro skutek popsany v obžalobě a kvalifikovaný jako zločin krácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“). U hlavního líčení konaného dne 24. 7. 2017 byli jako svědci vyslechnuti P. B., M. M., Ing. K. K., CSc. a Ing. P. Ž., kteří se vyjadřovali k odběru vzorků a k jejich následné analýze. Svědek P. B. uvedl, že je zaměstnán na Celním úřadu Zlín jako referent daňového dozoru a náplní jeho práce je provádění odběru vzorků. K odběru vzorků v tomto daňovém řízení svědek uvedl, že šlo o jediný odběr tabáku a tabákových výrobků, který prováděl, a že odebral dva vzorky, když jeden zůstal na celním úřadě ve skladě a druhý vzorek šel na analýzu do celně technické laboratoře, o třetím vzorku se nezmiňoval. Z výpovědi svědka P. B. podle žalobkyně plyne, že odebral pouze dva dílčí vzorky, z čehož je možno dovodit, že postupoval v rozporu s metodikou vzorkaře a v rozporu s příslušným metodickým pokynem ze dne 25. 1. 2007, MP-05-02. Svědek Ing. K. K., CSc., který pracoval v době provádění analýzy jako vedoucí laboratoře celně technické a je pod rozboru podepsán, uvedl, že vzorky neodebírál laboratoř, nýbrž celní správa, přičemž je do laboratoře většinou doveze policie nebo Česká obchodní inspekce. Svědek dále uvedl, že vzorky se odebírají zpravidla tři, přičemž laboratoř zkoumá pouze laboratorní vzorek, za který také odpovídá. Svědkyně Ing. P. Ž. jakožto zaměstnankyně celní technické laboratoře uvedla, že každý vzorek, jenž přijde do laboratoře, vedoucí referátu přidělí nějakému specialistovi, který se vzorkem dále manipuluje – zváží, zkontroluje porušení, udělá popis vzorku, makro vzorku, určí typ analýzy a podle toho zadá jednotlivým specialistům nebo technikům, kteří potom provedou jednotlivé analýzy. K jednotlivým protokolům o zkouškách svědkyně uvedla, že přišly tři samostatně zabalené sáčky a každý ze sáčků byl označen evidenčním číslem vzorku a samostatně zapečetěn, přičemž celková váha těchto tří sáčků byla cca 2 000 gramů.
69. Z citovaných výpovědí svědků je podle žalobkyně zřejmé, že vzorky byly jednak odebrány v rozporu s předpisem upravujícím jejich odběr, tedy s Metodickým postupem pro odběr vzorků tabáku a tabákových výrobků ze dne 25. 1. 2007, č. MP-05-02, a jednak že do laboratoře byly dodány jiné vzorky, než které byly odebrány. Laboratoř tak neposuzovala skutečně odebrané vzorky tabáku, ale šlo o vzorky, se kterými bylo manipulováno buď jejich přebalením či jejich úplnou záměnou.
70. Dále žalobkyně navrhla nové důkazy, a to protokol z hlavního líčení konaného dne 24. 7. 2017 u Krajského soudu v Brně, pobočky ve Zlíně, vedeného pod sp. zn. 53 T 11/2015, protokoly o odběru vzorků ze dne 28. 8. 2012 a důkaz výsledkem svědků P. B., Ing. K. K., CSc. a Ing. P. Ž. Nové důkazy mají prokázat, že odběr vzorků provedený dne 28. 8. 2012 v areálu žalobkyně v Lužkovicích nebyl proveden v souladu s vnitřním předpisem žalovaného, s odebranými vzorky bylo manipulováno a napadené rozhodnutí žalovaného je tedy nezákonné.
71. Žalobkyně v doplnění žaloby ze dne 22. 6. 2018 uvedla, že jí navržené důkazy vyšly najevo také v trestním řízení vedeném u Krajského soudu v Brně, pobočky ve Zlíně pod sp. zn. 53 T 11/2015, tedy sice v jiném (trestním) řízení, avšak vztahují se i na řízení daňové, jelikož vypovídají o okolnostech s daňovým řízením bezprostředně a neoddělitelně souvisejícími, konkrétně ohledně chování osob vystupujících v pozici správce daně. Z výpovědi svědka P. B., vzorkaře celní správy, jednoznačně vyplynulo, že odběr vzorků provedl dne 28. 8. 2012

v rozporu s metodickým pokynem žalovaného ze dne 25. 1. 2007, č. MP-05-02, neboť odebral toliko dva dílčí vzorky, nikoli tři, jak stanoví metodický pokyn. Z výpovědi svědkyně Ing. P. Ž., zaměstnankyně celní technické laboratoře (dále jen „CTL“), naopak vyplynulo, že do laboratoře nebyly doručeny tytéž vzorky, které byly odebrány dne 28. 8. 2012 svědkem P. B., neboť doručené vzorky byly v jiném počtu (tři sáčky namísto dvou), jinak zabalené (samostatně označené) a s jinou hmotností.

72. Žalovaný sám připustil, že byly provedeny nové odběry vzorků a na jejich základě nové rozborů, kdy k tomuto postupu žalovaný přistoupil z důvodů pochybení na jeho straně při provádění odběrů, tedy z důvodů nezákonnosti těchto odběrů, přičemž nezákonnost odběrů vedla nutně k nepoužitelnosti výsledků rozborů těchto odběrů. Žalovaný pak pouze na základě výsledků rozborů nezákonného odběru vzorků ze dne 28. 8. 2012 dovodil totožnost zajištěného tabáku a zajištěných tabákových výrobků, avšak jiným způsobem není žalovaný schopen totožnost tabáků a tabákových výrobků prokázat. Žalobkyně vidí souvislost navrhovaných důkazů i v prokázání totožnosti, resp. nemožnosti prokázání totožnosti, zajištěného tabáku a tabákových výrobků. Žalovaný dále uvedl, že „z fotodokumentace k jednotlivým vzorkům vyplynulo, že se jedná o totožný výrobek“, žalobkyně je však názoru, že prokázat totožnost tabáku a cigaret z fotografie je nemožné.
73. Žalobkyně dále namítla jednostrannost řízení, kdy žalovaný bez zjevného důvodu akcentoval pouze ty skutečnosti, které svědčí pro závěry učiněné žalovaným a bezdůvodně odmítl důkazy navrhované žalobkyní. Žalobkyně uvedla, že správce daně bez vysvětlení ignoruje časové období od 21. 8. 2012 do 26. 8. 2012, neboť jestliže by správci daně nebyly tyto skutečnosti známy, včetně toho, že při sledování osob a věcí šlo právě o tabák a tabákové výrobky, neměl by správce daně (ale ostatně ani policie) důvod k realizaci kontroly ve dnech od 26. 8. 2012 do 30. 8. 2012.
74. K tvrzení žalovaného, že z protokolu o sledování osob a věcí nevyplývá zjištění, že byl sledován tabák a tabákové výrobky, žalobkyně uvedla, že tato skutečnost musela být žalovanému známa, neboť je uvedena v povolení státního zastupitelství o sledování osob a věcí a předpoklad, že se jedná o tabák, byl (a ostatně i musel být) podmínkou pro povolení sledování. Žalobkyně proto požadovala, aby bylo dokazování doplněno o protokol o sledování osob a věcí od doby překládky dne 21. 8. 2012 do 26. 8. 2012, tomuto návrhu však žalovaný nevyhověl.
75. Žalobkyně namítla, že správcem daně zvolený postup ohledně nesankcionování osob účastnících se překládky zboží ve dnech 21. 8. 2012 až 26. 8. 2012 vyvolal otázku, zda nešlo o provokaci trestné činnosti – tedy zda osoby, které tabák přepravovaly, a zjištění jejich totožnosti se správcem daně usilovně bránil, nebyly použity k vyprovokování trestné činnosti v souvislosti s tím, že pracovníci celní správy při překládce nezasáhli. Žalovaný pak odmítl řešit námitku provokace trestné činnosti v rámci daňového řízení, neboť podle jeho názoru s tímto řízením nesouvisí a žalovanému nepřísluší, aby tuto námitku zkoumal nebo ji hodnotil, navíc nemá ani pro stanovení spotřební daně vliv. Žalobkyně je však opačného názoru, neboť žalovaný jako odvolací orgán je povinen zkoumat zákonnost všech stránek daňového řízení a je-li žalobkyní provokace tvrzena, je třeba se i s touto námitkou vypořádat, ale nikoli pouhým tvrzením, že provokace trestné činnosti nemá vliv na daňovou povinnost, jak učinil žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně nezpochybňuje argumentaci Nejvyššího správního soudu, že z jednoho obchodního řetězce může daňová povinnost postihnout kterýkoli článek (odkázal na rozsudek NSS č. j. 9 Afs

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

70/2013 - 31 ze dne 6. 3. 2014 a na rozsudek NSS č. j. 7 Afs 48/2012 - 23 ze dne 30. 12. 2012), nýbrž namítá, že správce daně zcela pominul okamžik zjištění daně – a k tomu došlo nepochybně o pět dnů dříve, ignoruje tak okamžik zjištění vzniku daňové povinnosti, který je nepopíratelně podložen důkazy, jímž je třeba považovat první zjištění, tedy datum 21. 8. 2012, a nelze ho slučovat s dobou nalezení tabáku v objektu žalobkyně o pět dnů později. K tomuto výkladu odkázala žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2014, č. j. 7 Afs 66/2013 -78, vztahující se sice pro oblast daně z přidané hodnoty, ale platný dle žalobkyně pro všechny daně. Stanoví-li zákon, kdy vzniká daňová povinnost, je třeba zákon respektovat a plátce daně určit k tomuto okamžiku, tedy v tomto případě je třeba považovat za první zjištění datum 21. 8. 2012. K dokazování stran této otázky žalobkyně uvedla, že výslech svědka, který potvrzuje skutečnost, že přepravovaný a překládaný tabák byl týž, jenž byl následně nalezen při prohlídce nebytových prostor, správce daně odmítl s odůvodněním, že si již poplatníka daně vybral, a lze se jen domnívat, že důvodem byla skutečnost, že jedna z osob, která se na přepravě tabáku podílela, byla členem jisté zahraniční tajné služby, a cílem tedy bylo utajení její totožnosti.

76. Žalobkyně dále namítla neúplnost skutkových zjištění, ze kterých žalovaný vycházel. Žalobkyně uvedla, že správce daně odmítl provést výslechy svědků, kteří se měli vyjádřit k dopravě tabáku, s odůvodněním, že provedení takového důkazu nemá vliv na skutečnost, že se žalobkyně stala plátcem daně. Žalovaný sice konstatoval, že žalobkyně se stala skladovatelem a měla zboží „*ve své moci*“, avšak nepředložil jediný důkaz o tom, že by se žalobkyně podílela na nákupu, prodeji, platbě, nakládce, vykládce, manipulaci nebo uzamykání či odemykání prostor s tabákovými výrobky. V souvislosti se skutečnostmi vyplývajícími z trestního řízení vedeného proti R. Š. vyplývá, že žalobkyně toto zboží nedržela ve své moci, nebyla jeho skladovatelem ani vlastníkem, avšak žalovaný tuto skutečnost v napadeném rozhodnutí vůbec nereflektoval.
77. Žalobkyně uvedla, že v návaznosti na skutečnost, kdy v protokolu o sledování není uvedeno, že se jedná o tabák, navrhovala žalobkyně provést důkaz výslechem svědků, zejména svědka R. R., který by tuto skutečnost potvrdil, avšak správce daně navržený důkaz nepřipustil a odmítl ho k tíži žalobkyně provést, čímž znemožnil prokázat její tvrzení.
78. Žalobkyně dále namítla nesprávné hodnocení důkazů, neboť žalovaný se svým přístupem postavil nad obě trestní řízení, kterážto nebyla do dne napadeného rozhodnutí pravomocně skončena, když sám rozhodl, že stojí-li proti sobě dvě tvrzení či dva důkazy, jedno ve prospěch verze žalobkyně a druhé proti, správce daně rezignoval na jakékoli jejich hodnocení či posouzení a pro potřebu daňového řízení zvolil tvrzení nebo důkaz, který mu lépe vyhovoval.
79. V podání ze dne 4. 10. 2019 žalobkyně uvedla, že tabák a tabákové výrobky nalezené v areálu žalobkyně v Lužkovicích byly skladovány bez jejího vědomí a proti její vůli. Žalobkyně doložila rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2016, sp. zn. 1 T 6/2016 ve spojení s rozsudkem Vrchního soudu v Praze ze dne 24. 10. 2017, sp. zn. 10 To 28/2017. Z rozsudků vyplývá, že obžalovaný R. Š. se dopustil trestného činu vydírání na statutárních orgánech žalobkyně, a to na předsedovi představenstva L. L. a místopředsedovi představenstva J. L. Vydíráním donutil L. a J. L. podepsat kupní smlouvu, datovanou dnem 24. 10. 2011, kterou měli koupit za 70 000 000 Kč stroje na balení tabáku - tedy stroje, které byly posléze zajištěny v areálu žalobkyně. Vydíráním rovněž donutil L. a J. L. podepsat nájemní smlouvu, datovanou dnem 24. 10. 2011, kterou si měli pronajmout od

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

společnosti CAPTIVATE s.r.o. skladovací prostory v Malhosticích. Tohoto jednání se R. Š. dopustil především proto, aby zakryl svoji účast na trestném činu kráčení daně v souvislosti se zadrženým tabákem a tabákovými výrobky tím, že zpětně převede vlastnictví ke strojům na třetí osoby - tedy statutární orgány žalobkyně.

80. V podání ze dne 17. 10. 2019 žalobkyně doplnila, že hala C, resp. její první patro, kde byl zajištěn tabák a tabákové výrobky, byla rozdělena na dvě části, oddělené roletou, které pro lepší orientaci žalobkyně nazvala přední částí a zadní částí. V zadní části byly umístěny stroje na balení cigaret, v přední části byla v nájmu společnost FCOMPANY a.s. se sídlem Napajedla, Kvítkovická 1533, okres Zlín, PSČ 76361, IČO: 25570269. Žalobkyně předložila nájemní smlouvu, uzavřenou dne 1. 4. 2011 mezi žalobkyní jako pronajímatelem a společností F-COMPANY a.s. jako nájemcem, za kterou jednal její insolvenční správce Mgr. Ing. J. S. Z nájemní smlouvy je patrné, že přední část haly C byla této společnosti pronajata na dobu do 31. 8. 2012.
81. Žalobkyně dále předložila prohlášení pana R. R., který byl přítomen překládce dne 21. 8. 2012. Z prohlášení je patrné, že komoditou, která byla překládána, byl tabák, a to totožný tabák, který byl později zajištěn v prostorách žalobkyně v Lužkovicích. Současně dokládá nevědomost žalobkyně o překládce a uskladnění tabáku.
82. Žalobkyně namítla, že pokud správce daně zjistil, že tabák byl přivezen kamionem se slovenskými registračními značkami, měl mimo jiného zjistit, odkud byl tabák přepraven, a to za účelem stanovení, zda v zemi, ze které byl jeho původ, nebyl již zdaněn. Tato povinnost každého správce daně vyplývá ze základních ustanovení daňového řádu, který v § 1, odst. 2 uvádí, že „*správa daní je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně*“. Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Ustanovení § 4 odst. 1, písm. f) zákona o spotřebních daních definuje vznik takové povinnosti okamžikem, kdy osoba skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky bez toho, aby prokázala, že se jedná o výrobky již zdaněné. Zákonodárce nevyžaduje, aby se jednalo o současné skladování a dopravu, ale ke vzniku daňové povinnosti stačí buď skladování, nebo doprava. Daňová povinnost ke spotřební dani z tabáku tedy vznikla osobě nebo osobám, které tabák dopravovaly (pokud se nejednalo o tabák již jednou zdaněný spotřební daní buď v České republice, nebo v jiném členském státě Evropské unie, což správce daně nezjišťoval). Jednalo se tudíž o osoby, které tabák na nákladní vozidlo nakládaly, o řidiče a spolujezdce, popř. osoby, které v jiném vozidle či vozidlech nákladní automobil naložený tabákem doprovázely. Správce daně (resp. žalovaný) má pravdu, že nastává společná a nerozdílná odpovědnost těchto osob za úhradu spotřební daně. Žalovaný se však mýlí v tom, že může podle svého uvážení osoby, které tabák přepravovaly, z daňové povinnosti vynechat, i když daňová povinnost vznikla, a uložit ji osobě či osobám, které údajně tabák následně po uplynutí relativně dlouhé doby skladovaly. K tomuto odkázala žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2014, sp. zn. 7 Afs 66/2013 - 78.

VI. Obsah dalších podání žalovaného uplatněných v soudním řízení

83. Žalovaný ve vyjádření ze dne 21. 11. 2017 v reakci na doplnění žaloby žalobkyně dne 19. 9. 2017, uvedl, že žalobkyně nově uváděné a navržené důkazy jsou v tomto řízení irelevantní a nadbytečné, neboť v trestním řízení je řešena zcela jiná otázka, než je řešena v daňovém řízení správcem daně, přičemž důkazy prováděné v trestním řízení nelze použít pro daňové řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

84. Pokud jde o žalobkyní namítaný první odběr vzorků dne 28. 8. 2012, žalovaný uvedl, že v rámci odvolacího řízení byly dne 5. 12. 2014 provedeny nové odběry vzorků, a to za přítomnosti žalobkyně, která byla s výsledky odběrů seznámena při nahlížení do spisu dne 4. 11. 2015. Teprve na základě nových odběrů vzorků bylo žalovaným rozhodnuto, pochybení při prvním odběru vzorků tudíž bylo napraveno v odvolacím řízení.
85. K žalobkyní uváděné manipulaci se vzorky, respektive se zajištěnými tabákovými výrobky, žalovaný uvedl, že nic takového v řízení prokázáno nebylo, naopak bylo konstatováno, že analýza prvního vzorku zboží a následně odebraného vzorku zboží prokázala, že se jedná o totožné zboží. Z přiložené fotodokumentace k jednotlivým analyzovaným vzorkům vyplynulo, že se jedná o totožný výrobek a že tedy v období od původního odběru vzorků jednotlivých tabákových výrobků z jednotlivých zajištěných stop v roce 2012 do druhého odběru vzorků provedeného v roce 2014 nemohlo dojít k manipulaci s tabákovými výrobky, jelikož výsledky analýz se neliší a jedná se stále o stejné výrobky.
86. Ve vyjádření ze dne 19. 7. 2018 žalovaný uvedl, že z výpovědi svědka P. B. vyplývá, že třetí vzorek nebyl odebrán, protože nebyla známa osoba vlastníka vybraných výrobků, ani se k vybraným výrobkům nikdo nehlásil. K neodebrání třetího vzorku se žalovaný dostatečně vyjádřil v napadeném rozhodnutí na stranách 13 až 19 a s ohledem na skutečnost, že odběr vzorků proběhl na základě námítky žalobkyně v rámci daňového řízení znovu, pochybení správce daně tím bylo napraveno, neboť žalobkyně byla odběru vzorků přítomna a byl jí odevzdán třetí vzorek. S ohledem na výsledek druhé analýzy není pochyb, že byl v obou případech analyzován stejný výrobek.
87. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně se snaží zpochybnit odběr vzorků a proto tvrdí, že došlo k manipulaci se vzorky, což vyvozuje z toho, že bylo v rámci svědecké výpovědi svědka P. B. řečeno, že byly odebrány dva vzorky a CTL přijala vzorky tři. Žalobkyně však spojuje dvě různé věci, neboť skutečnost, že vzorky byly odebrány dva (jeden pro CTL a jeden na úschovu do celního úřadu), nijak nesouvisí se skutečností, že CTL přijala v rámci jednoho vzorku tři sáčky pro analýzu vzorků. To, že zkoumaný vzorek určený pro CTL byl rozdělen do tří samostatných sáčků, neznamená, že byly odebrány tři vzorky, ale že jeden ze vzorků byl pouze přepraven do CTL ve třech sáčcích. Tato skutečnost vyplývá jak z výpovědi svědkyně Ing. P. Ž., tak z výpovědi Ing. K. K., CSc. Svědci vypověděli, že sáčky byly zabezpečeny celní páskou a opatřeny štítkem, množství odpovídalo, a na sáčcích nebyly známky poškození. Není tedy důvod se domnívat, že se vzorky bylo manipulováno. Žalobkyně neuvádí, proč by k manipulaci mělo dojít, kým a za jakým účelem by měli pracovníci celní správy přistoupit k činnosti porušující vnitřní předpisy, příp. právní předpisy.
88. S námitkou žalobkyně, že první odběry vzorků byly nezákonné, a proto výsledky jejich analýzy nelze použít k porovnání s výsledky realizovanými v rámci druhého odběru vzorků, žalovaný nesouhlasí. V rámci prvního odběru vzorků nebyl odebrán třetí vzorek, jelikož měl správce daně za to, že není známa osoba vlastníka či jiná relevantní osoba, která by vzorek přebrala. Samotná neúčast daňového subjektu při odběru vzorků (a tedy porušení vnitřních předpisů) nemůže mít vliv na zákonnost rozhodnutí, k čemuž žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 78/2009 - 59 ze dne 20. 1. 2010 a č. j. 10 Afs 8/2015 - 42 ze dne 28. 5. 2015. Žalovaný proto trvá, že analýzy vzorků, které byly provedeny opakovaně, a jejichž výsledky jsou totožné s výsledky z první analýzy, lze komparovat, jelikož totožnost výsledků naopak dokazuje, že ačkoliv došlo k pochybení při

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

prvním odběru vzorků, nevedlo k újmě žalobkyně. Druhým odběrem vzorků byla navíc práva žalobkyně napravena a žalobkyně jako daňový subjekt získala vzorky výrobků, které mohla nechat podrobit nezávislé analýze. Žalovaný považuje neustálé namítání nezákonnosti odběru vzorků ze strany žalobkyně za účelové, jelikož výrobky byly několikrát podrobeny analýze a není pochyb o tom, že se jedná o tabákové výrobky, které podléhají spotřební dani (s výjimkou těch, které podle výsledků analýzy nejsou předmětem daně).

89. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyní bylo podáno daňové přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků, přičemž povinnost tvrdit daň a důkazní břemeno leží na daňovém subjektu, totožnost tabákových výrobků tedy nemusí dokazovat žalovaný. Je naopak povinností žalobkyně, aby vyvrátila skutečnost, že se o tabákové výrobky jedná či že je její daňová povinnost odlišná. Tuto skutečnost by ovšem žalobkyně vyvracela zcela nelogicky s jejím tvrzením, které na výzvu správce daně sama předložila. Žalovaný doplnil, že s ohledem na komplikovanost případu, na velké množství zdaněných výrobků a na skutečnost, že daň souvisí s nelegální výrobou tabákových výrobků, bylo důkazní řízení prováděno v součinnosti s žalobkyní v co největší míře v rámci celého daňového řízení (opakované odběry vzorků, opakované převažování zajištěných výrobků).
90. K námitce žalobkyně ohledně totožnosti výrobků vyplývající z fotodokumentace žalovaný zopakoval, že totožností výrobků byla myšlena totožnost druhově určeného výrobku, neboť výrobek, který byl odebrán v rámci prvního odběru v roce 2012, byl v rámci analýzy „znehodnocen“ a nemohl být tedy na fotografiích pořízených v roce 2014 při druhém odběru vzorků.
91. Ve vyjádření ze dne 14. 10. 2019 žalovaný uvedl, že vlastnictví ke strojům na výrobu cigaret nemá vliv na daňovou povinnost žalobkyně. I kdyby výrobní stroje byly ve vlastnictví R. Š. či jiné osoby, nesvědčí tato informace nic o tom, kdo ve skutečnosti skladoval tabákové výrobky ve smyslu jejich detence, což podle § 4 odst. 1 písm. f) a § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních je jediná relevantní skutečnost pro vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit. Vlastnictví k zajištěným tabákovým výrobkům navíc není pro vyměření daně určující. K vydírání statutárního orgánu žalobkyně došlo podle předložených rozsudků v lednu 2013, avšak zajištění tabákových výrobků a výrobních strojů bylo policejními a celními orgány provedeno v srpnu 2012. Tvrdí-li žalobkyně, že skladové prostory pronajala R. Š., pak tato tvrzení nijak nedoložila. Žalobkyní nebyly doloženy ani jiné důkazní prostředky, ze kterých by vyplývalo, že k pronájmu ve skutečnosti došlo – např. výpis z účtu o placení nájemného, vyúčtování elektřiny, vody či plynu apod. Byly-li skladové prostory pronajímány, musela se tato skutečnost rovněž projevit zejména v účetnictví žalobkyně, neboť příjem z pronájmu nebytových prostor má zcela jistě relevanci i do daňových věcí žalobkyně (daň z příjmu), ani v této oblasti však nebyly žalobkyní předloženy žádné důkazní prostředky. Podle žalovaného tedy časově ani věcně tvrzené vydírání nesouviselo s tím, že výrobní stroje a zejména tabákové výrobky byly skladovány v předmětných skladových prostorech žalobkyně. Byla-li tedy žalobkyně stále skladovatelem, byla za zabezpečení tohoto místa, za výrobky, které zde byly skladovány, za bezpečnostní opatření vůči majetku a osobám, objektivně daňově odpovědná. Subjektivní stránka jednání žalobkyně, zda chtěla nebo měla v úmyslu skladovat tabákové výrobky ve svých prostorech, nemá v daňových věcech právní oporu. Ani skutečnost, že v souvislosti s prodejem výrobních strojů došlo k vydírání jednatelů žalobkyně, jejímž výsledkem bylo podepsání listin pod nátlakem, nemůže mít vliv na

uvedené závěry. Žalovaný uvedl, že i po předložení nových „důkazních prostředků“ v rámci soudního řízení má za to, že žalobkyně skladovala tabákové výrobky (detence), a že ona jako vlastník objektu byla osobou s nejbližším vztahem k nim, kdy nebyla zjištěna a dostatečně osvědčena žádná osoba, která by k nim měla bližší (kvalifikovanější) vztah.

92. Proti náznakům žalobkyně, že postup policejního orgánu Celní správy ČR nebyl správný, či dokonce že se jednalo o policejní provokaci s cílem získat stroje na výrobu cigaret pro společnost Phillip Morris, se žalovaný důrazně ohradil, neboť se jedná o ničím nepodložené obvinění. Postup policejního orgánu není správce daně oprávněn jakkoliv hodnotit či kontrolovat. Zda byly kroky Generálního ředitelství cel v pozici policejního orgánu činy v souladu s právními předpisy, musí být posouzeno v rámci trestního řízení, nikoliv při správě daní. Navíc zákonnost daňového řízení tyto kroky nedeterminují.

VII. Jednání před soudem

93. U jednání před soudem ve dnech dne 5. 6. 2019 a 5. 10. 2019 zástupce žalobkyně upřesňovala tvrzení v žalobních bodech i doplněních žaloby a dalších podáních, a to zejména s důrazem na to, že statutární orgány žalobkyně L. L. a J. L. se ve vztahu ke skladování strojů na výrobu cigaret a poté ve vztahu ke skladovanému tabáku stali oběťmi trestné činnosti ze strany skutečného vlastníka strojů, který je vazebně stíhán a který členy statutárního orgánu výhrůžkou násilí na nich a jejich rodinách donutil k poskytnutí nebytových prostor v předmětných prostorách areálu k uskladnění strojů na výrobu cigaret. Zástupce vysvětloval situaci na počátku daňového řízení, kdy žalobkyně sice podala daňové přiznání, ale toliko pro to, aby vyhověla požadavkům správce daně a strpěla jakýkoliv jeho postup. Od té doby však došlo ke změně, spočívající v tom, že pachatel vydírání na statutárních orgánech žalobkyně byl za své jednání odsouzen a v rámci tohoto rozsudku bylo deklarováno, že statutární orgány daňového subjektu byly vydírány, byly donuceny k podpisu některých listin, které procházejí i daňovým spisem, tj. předmětné kupní smlouvy o nákupu strojů na výrobu, resp. balení cigaret. Šlo o rozsudek Krajského soudu v Praze, sp. zn. 1 T 6/2016, který je pravomocný a tuto kupní smlouvu zmiňuje. Žalobkyně nečinila žádné kroky ke zneplatnění smlouvy civilní cestou, protože žaloba na určení neplatnosti té kupní smlouvy přípustná není, byla podána žaloba na neplatnost celého notářského zápisu, avšak z důvodu exekučního řízení se žalobkyně již musela bránit v exekučním řízení u Okresního soudu ve Zlíně (3 Exe 1082/2013) a toto exekuční řízení bylo k návrhu povinných pro L. a J. L. nakonec pravomocně zastaveno. Takže v uvedeném řízení soud dospěl k závěru, že se skutečně jednalo o vydírání, že exekuční titul není řádným exekučním titulem a že všechny povinnosti vyplývající z notářského zápisu smlouvy včetně uznání dluhu v částce kupní ceny 70 000 000 Kč za stroje na balení cigaret byly vynuceny. Žalobkyně neměla důvod tabák jakkoliv vlastnit, držet a v podstatě jej pouze skladovala na základě těch skutečností, které posléze vyšly najevo a souvisely s vydíráním.
94. Zástupce žalobkyně trval na provedení dokazování důkazními prostředky navrženými v žalobě a v souvislosti s doplňujícími podáními k žalobě, tj. na rozsudku Krajského soudu v Praze, kterým byl R. Š. odsouzen za vydírání na statutárních orgánech žalobkyně, dále na důkazu exekučním řízením u Okresního soudu ve Zlíně, aby bylo zřejmé, že proti kupní smlouvě, která v daňovém řízení žalobkyni přičítána, se statutární orgány bránily

jediným možným způsobem, který zákon připouští. Rozvinul tvrzení žalobkyně ohledně trestné činnosti jiných osob a popisoval i nestandardní jednání celních orgánů při sledování osob převážejících tabák a při kontrole skladovacího prostoru žalobkyně, naznačil možnost provokace trestné činnosti a místní vlivy osob páchajících trestnou činností se záměrem docílit zdanění žalobkyně, a vysvětlil obavy L. a J. L. obrátit se na policejní složky v místě, když dovozoval určité nestandardní postupy při odhalování trestné činnosti.

95. Zástupkyně žalovaného setrvala na stanovisku žalovaného ohledně podstatné okolnosti, jíž je skladování tabáku žalobkyní z hlediska právní úpravy a na tom, že kupní smlouva na nákup strojů na výrobu tabáku byla pro daňové řízení nerelevantní. Poukazovala také na to, že nebylo zjištěno, že by žalobkyně v souvislosti s využíváním skladu podala na určité osoby trestní oznámení, že by měla nějaké dokumenty ohledně nájmu skladovacích prostor jiným osobám.
96. Soud provedl dokazování listinami předloženými žalobkyní k doplnění žaloby ze dne 3. 10. 2019, dokumentující trestní odsouzení R. Š. a L. L. dle rozsudku Vrchního soudu v Praze sp. zn. 10 To 28/2017, protokolem o sledování osob a věcí ze dne 21. 8. 2012, odposlechy Policie a protokolem o výsledku svědka V. K. v trestní věci L. L. a spol. pro krácení daně. Soud neprovedl dokazování důkazy navrženými v podané žalobě, neboť tyto listiny byly zčásti založeny ve správním spise zčásti nedokumentovaly potřebný stav věci.
97. U ústního jednání konaného dne 18. 10. 2019 zástupce žalobkyně poukázal na doplnění žaloby ze dne 17. 10. 2019 včetně předložených listin a učinil popis skladovacích prostor žalobkyně v jednotlivých částech s tím, že nezdaněný tabák byl nalezen v zadních prostorách budovy C, zatímco přední části budovy byly pronajímány např. k insolvenčnímu řízení, kam měla přístup veřejnost i insolvenční správce a soudce, což svědčí o tom, že žalobkyně neměla důvod skladovací prostory nikterak utajovat.
98. Zástupkyně žalovaného poukazovala na rozpor v tvrzeních žalobkyně v době daňového řízení a nyní před soudem a k okamžiku překládky tabáku uvedla, že toto bylo předmětem sledování celních orgánů pro účely trestního řízení, sledování neprováděl správce daně, správce daně vycházel toliko ze zjištění, kde a v jakém množství se nezdaněný tabák nacházel.

VIII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

99. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) v mezích žalobních bodů. Přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).
100. Žaloba je důvodná.
101. **A) Skutkový stav věci**
102. Městský soud ze správního spisu zjistil, že ve dnech od 26. 8. 2012 do 30. 8. 2012 byla odborem Pátrání GŘC provedena prohlídka prostor ve skladovém a výrobním areálu ve vlastnictví žalobkyně na adrese Lužkovice č. p. 78, okr. Zlín. Z protokolu o provedení prohlídky těchto prostor č. j. GR-9311/TS-21/2012 (dále jen „protokol o prohlídce jiných prostor“), bylo zjištěno, že prohledávané místo v budově označené písmenem C sloužilo k nelegální výrobě tabákových výrobků, přičemž policejním orgánem byly zajištěny

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

tabákové výrobky a další předměty sloužící k její výrobě, kdy ve dnech 28. 8. 2012 a 29. 8. 2012 byly na místě celním úřadem provedeny odběry vzorků tabákových výrobků.

103. Z jednotlivých protokolů o odběru ze dne 28. 8. 2012 bylo zjištěno, že na kontrolovaném místě ve skladu tabáku byl nalezen jemně řezaný tabák, tabákový odpad, cigarety Marlboro, vždy vlastník nezjištěn, způsob balení: papírové kartony, kdy vzorky byly z kartonů odebírány za asistence pomocníka při odběru vzorků nprap. M. M., byly zabezpečeny celní páskou a zaslány CTL k provedení zkoušek pro ověření správnosti, resp. zjištění sazebního zařazení, k odbornému posouzení zboží za účelem stanovení druhu tabáku podle § 101 zákona o spotřebních daních.
104. Ze správního spisu soud dále zjistil, že dne 26. 11. 2012 obdržel celní úřad daňová přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období říjen 2012 pod č. j. 48271/2012-176800-024 na fyzickou osobu L. L., ve kterém tvrdil spotřební daň v celkové výši 4 367 689 Kč, a pod č. j. 48268/2012-176800-024 na fyzickou osobu J. L., ve kterém tvrdil spotřební daň v celkové výši 4 367 689 Kč. Z výpisu z obchodního rejstříku bylo zjištěno, že obě fyzické osoby byly v rozhodné době vedeny v obchodním rejstříku jako místopředseda a člen představenstva žalobkyně, kdy za žalobkyni byl oprávněn jednat a podepisovat každý člen představenstva samostatně, přičemž podepisování za žalobkyni se dělo tak, že k vypsané nebo vytištěné firmě připojil svůj podpis kterýkoli člen představenstva.
105. Ze správního spisu bylo dále zjištěno, že dne 12. 3. 2013 byla žalobkyně výzvou pod č. j. 44761/2013-510000-31 vyzvána k podání daňového tvrzení ke spotřební dani dle § 145 daňového řádu za zdaňovací období srpen 2012, čímž bylo s žalobkyní zahájeno daňové řízení. Dne 21. 3. 2013 podala žalobkyně daňové přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období březen 2013, ve kterém tvrdila spotřební daň v celkové výši 9 996 077 Kč. Dne 12. 4. 2013 podala žalobkyně daňové přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2012, ve kterém tvrdila spotřební daň v celkové výši 0 Kč a daňové přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období říjen 2012, ve kterém tvrdila spotřební daň v celkové výši 9 996 078 Kč. Výzvou č. j. 73004/2013-510000-31 ze dne 30. 4. 2013 zahájil celní úřad postup k odstranění pochybností, neboť měl pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti podaného daňového přiznání.
106. V rámci ústního jednání konaného dne 13. 8. 2013 bylo žalobkyní do protokolu č. j. 73004-3/2013-510000-31 uvedeno, že dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období březen 2013 bylo chybně označeno na místo správného srpna 2012, přičemž v tomto přiznání vycházela žalobkyně z poznatků získaných při nahlédnutí do spisu, kde se dozvěděla předpokládanou výši spotřební daně z tabákových výrobků, avšak prověřením údajů byl zjištěn rozdíl mezi údajem v protokolu o prohlídce místa nelegální výroby v budově C pod bodem 5, kde je uvedeno množství 14 kg cigaretového odpadu, ale v protokolu o odběru vzorků č. 136600-12-08-006 je uvedeno celkové množství 14,5 kg, dále ve stejné budově bylo při prohlídce nalezeno 39 kg cigaretového odpadu, zaznamenaného v protokolu pod bodem 8, ze kterého vzorek nebyl odebrán, nebylo tedy zřejmé, zda tento odpadový tabák je předmětem spotřební daně či nikoli. Na základě pochybností o množství zajištěných tabákových výrobků proto bylo při ústním jednání konstatováno, že celní úřad prověří rozdíl mezi protokolem o prohlídce jiných prostor a protokolem o odběru vzorků a požádá o odběr vzorku z 39 kg cigaretového odpadu, zaznamenaného pod stopou č. 8, ze kterého nebyl vzorek odebrán.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

107. Ze správního spisu soud dále zjistil, že byl dne 6. 2. 2014 proveden nový odběr vzorků rozporované stopy č. 8, a to za přítomnosti žalobkyně. Z protokolu o odběru vzorků č. 570302-14-02-001 ze dne 6. 2. 2014 bylo zjištěno, že ve skladu SSHR Godula Hnojník byl nalezen tabákový odpad o celkové hmotnosti 4,2 kg, způsob balení: papírová krabice, počet balení v dávce: 1 kus, počet vzorkovaných jednotek: 1, počet a velikost odebraných vzorků: 3 x 1,4 kg, označení dávky: STP č. 2/8/2, způsob zabezpečení: celní páska, závěra č. 57/033, kdy odběr provedl certifikovaný vzorkář Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj za přítomnosti předsedy představenstva žalobkyně, pana L. L., přičemž tyto vzorky byly zaslány CTL k provedení zkoušek pro ověření správnosti, resp. zjištění sazebního zařazení.
108. Z protokolu o odběru vzorků č. 570302-14-02-002 ze dne 6. 2. 2014 bylo zjištěno, že ve skladu SSHR Godula Hnojník byl nalezen tabákový odpad o celkové hmotnosti 8,5 kg, způsob balení: papírová krabice, počet balení v dávce: 1 kus, počet vzorkovaných jednotek: 1, počet a velikost odebraných vzorků: 3 x 2 kg, označení dávky: STP č. 2/8/E, způsob zabezpečení: celní páska, závěra č. 57/033, kdy odběr provedl certifikovaný vzorkář Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj za přítomnosti předsedy představenstva žalobkyně, pana L. L., přičemž tyto vzorky byly zaslány CTL k provedení zkoušek pro ověření správnosti, resp. zjištění sazebního zařazení.
109. Z protokolu o odběru vzorků č. 570302-14-02-003 ze dne 6. 2. 2014 bylo zjištěno, že ve skladu SSHR Godula Hnojník byl nalezen tabákový odpad o celkové hmotnosti 3,6 kg, způsob balení: papírová krabice přelepená páskou, počet balení v dávce: 1 kus, počet vzorkovaných jednotek: 1, počet a velikost odebraných vzorků: 3 x 1,2 kg, označení dávky: STP č. 2/8/D, způsob zabezpečení: celní páska, závěra č. 57/033, kdy odběr provedl certifikovaný vzorkář Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj za přítomnosti předsedy představenstva žalobkyně, pana L. L., přičemž tyto vzorky byly zaslány CTL k provedení zkoušek pro ověření správnosti, resp. zjištění sazebního zařazení.
110. Z rozhodnutí celního úřadu č. j. 89177-2/2014-510000-32.1 ze dne 4. 7. 2014 bylo zjištěno, že dne 12. 6. 2014 podala žalobkyně dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období březen 2013 s přípisem, že žádá o vrácení spotřební daně z tabákových výrobků ve výši 9 999 077 Kč s odkazem na zjištění rozdílného množství u stopy č. 8, nepředání kontrolních vzorků, nedodržení metodiky vzorků a chybné označení plátce daně, kdy celní úřad o uvedeném dodatečném daňovém přiznání rozhodl tak, že řízení zastavil dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť šlo o zjevně právně nepřipustné podání.
111. Podle prvostupňového rozhodnutí celního úřadu ze dne 21. 8. 2014 (platební výměr) byla žalobkyni stanovena spotřební daň z tabákových výrobků v celkové výši 10 002 517 Kč, přičemž z této částky připadla na cigarety daň ve výši 3 135 377 Kč, na tabák pod číselným označením 240301 daň ve výši 5 600 000 Kč a na tabák pod číselným označením 240101 daň ve výši 1 267 140 Kč. Dne 19. 9. 2014 podala žalobkyně odvolání proti platebnímu výměru, v němž vytýkala, že byla označena za plátce daně a dále též nesprávně vyměřenou daň.
112. Z žádosti o doplnění řízení ze dne 13. 10. 2014 a z žádosti o opakovaný odběr vzorků ze dne 20. 10. 2014 bylo zjištěno, že žalovaný nařídil v rámci odvolacího řízení nový odběr vzorků v souladu s metodikou správce daně, neboť shledal důvody pro postup dle § 113 odst. 2 daňového řádu a řízení tak doplnil o odstranění vady řízení spočívající v nejasnostech a množství vybraných výrobků a způsobu odběru vzorků. Dne 19. 11. 2014

správce daně nahlédl do souvisejícího trestního spisu, o čemž byl pořízen záznam o nahlédnutí do trestního spisu evidovaný pod č. j. 149178-5/510000-32.1, jehož přílohu tvoří mimo jiné i kupní smlouvy k výrobním strojům na výrobu cigaret. Žalovaný dále přistoupil k doplnění dokazování tak, že dne 3. 12. 2015 dožádal Celní úřad pro Moravskoslezský kraj, aby ve spolupráci s policejním orgánem celní správy provedl převážení a přepočítání tabákových výrobků spadajících pod jednotlivé stopy, pod kterými byly v rámci trestní věci zajištěny. Celní úřad pro Moravskoslezský kraj učinil za přítomnosti žalobkyně uvedené úkony v rámci místního šetření, což vyplývá z protokolu č. j. 7483/2016-570000-32.1 ze dne 19. 1. 2016, kdy převážení tabáku bylo provedeno na vahách DIGI DI-10, k nimž se vztahuje potvrzení Českého metrologického institutu o ověření stanoveného měřidla ze dne 27. 11. 2015, se stanovenou min. nosností 40 kg a max. nosností 4 000 kg. S ohledem na to, že u stopy č. 5 byly naváženy 2 kg a u stopy č. 8 bylo naváženo 23,9 kg, což jsou hodnoty, které na vahách nemohou být váženy z důvodu hmotnosti pod minimální hranicí váhy, a vzhledem k tomu, že pro tyto stopy neměl žalovaný stanovenou přesnou hmotnost, nebyly tabákové výrobky zajištěné pod těmito stopami na základě výsledků odvolacího řízení základem spotřební daně.

113. Soud dále vycházel z listin, prokazujících tvrzení žalobkyně o fyzickém a psychickém nátlaku na členy představenstva žalobkyně ze strany R. Š., údajného vlastníka strojů na výrobu a balení tabáku a osoby donucující tyto členy poskytnutí prostor pro skladování, výrobu a balení tabáku v prostorách skladového areálu žalobkyně.
114. Z pravomocného rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2016, sp. zn. 1 T 6/2016, ve spojení s rozsudkem Vrchního soudu v Praze ze dne 24. 10. 2017, sp. zn. 10 To 28/2017, městský soud zjistil, že jím byl R. Š. uznán vinným, že vylákal dne 28. 1. 2013 poškozené L. L. a jeho bratra J. L. na smyšlené obchodní jednání, kde byli fyzicky napadeni nejméně čtyřmi nezjištěnými spolupachateli, kteří poškozené opakovaně udeřili rukama, svázali je a vyhrožovali fyzickou likvidací, v této době se na místě objevil obžalovaný R. Š., který pokračoval v jejich fyzickém napadání a výhrůžkami smrti, na potvrzení svých výhrůžek měl u sebe v tašce viditelně uloženy střelné zbraně, v důsledku tohoto násilí byli poškození donuceni proti své vůli podepsat nejméně 10 ks bílých smének a další listiny, s jejichž obsahem se nesměli seznámit, poté byli donuceni podepsat notářský zápis sp. zn. NZ 37/2013, jímž v přítomnosti notáře uznali dluh ve výši 70 milionů Kč vůči obžalovanému R. Š., splatný ve splátkách po 5 milionech Kč do 15. 3. 2014, přičemž součástí zápisu byla dohoda o svolení k vykonatelnosti výkonu rozhodnutí v případě nesplnění uvedené povinnosti splátek dluhu, zástavní smlouva, kterou byl uvedený závazek poškozených L. a J. L. zajištěn pro případ jeho neplnění prodejem zástavy, po vynucení těchto podpisů byli poškození znovu spoutáni a na místě drženi až do dne 29. 1. 2013, s použitím uvedeného notářského zápisu byl téhož dne podán na Katastrálním úřadu ve Zlíně návrh na vklad práva do katastru nemovitostí ve vztahu k zástavnímu právu na objekt „Lesního hotelu“ ve Zlíně, dále pak bylo na podkladě uvedeného notářského zápisu zahájeno exekuční řízení na podstatnou část majetku poškozených L. a J. L., přičemž v důsledku popsaného jednání byla u poškozených zjištěna přítomnost posttraumatické stresové poruchy, která podstatným způsobem ovlivňuje jejich způsob života dosud. R. Š. tímto spáchal zvlášť závažný zločin vydírání podle § 175 odst. 1, 2 písm. a), c), odst. 3 písm. a), c) trestního zákoníku dílem dokonaný, dílem ve stádiu pokusu podle § 21 odst. 1 trestního zákoníku, ve spolupachatelství podle § 23 trestního zákoníku, za což byl odsouzen podle § 175 odst. 3 trestního zákoníku k trestu odnětí svobody na 7 let a 6 měsíců nepodmíněně.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

115. Z protokolu o sledování osob a věcí podle § 158d zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, ze dne 30. 7. 2013, č. j. 37837/2013-900000-315/18, bylo zjištěno, že dne 21. 8. 2012 provedl odborný útvar podpory pátrání a dohledu žalovaného sledování osob a věcí, konkrétně J. U. s., dále nákladního automobilu Mercedes 316, CDI RZ x, bílé barvy, a provozovatele J. U. TRANS s.r.o., J. U. m., L. L. s. a L. L. m.
116. Ze záznamu o sledování osob a věcí ze dne 21. 8. 2012 byly zjištěny následující skutečnosti. V 7:49 hodin v areálu žalobkyně poblíž nákladního vozu Scania červenobílé barvy, RZ: x s návěsem světlé barvy, RZ: x, byl zaparkován prázdný vůz Audi A4 modré barvy, RZ: x (SK), a neznámý muž s nákladním vozem Mercedes bílé barvy, RZ: x (SK) s návěsem modré barvy, RZ: x (SK) nacouval k zadní části návěsu vozu Scania (dveře nákladového prostoru návěsu byly otevřeny). V okolí vozů se pohybovali J. U. s., R. R. (muž známý oprávněnému celníkovi) a D. (muž známý ze dne 3. 8. 2012), všichni spolu hovořili. V 8:02 hodin vyšli J. U. s. a neznámý muž před vůz Scania a hovořili spolu, o čemž byl proveden videozáznam. V 8:24 hodin nasedl neznámý muž do vozu Mercedes 467 a popojel. V tu dobu vyskočili R. R. a D. z nákladového prostoru vozu Scania a společně s J. U. s. zavřeli dveře nákladového prostoru, o čemž byl proveden videozáznam. V 8:35 hodin nasedli D. (na místo řidiče), J. U. s. a R. R. do vozu Audi A4 a odjeli ulicí Masarykova do centra obce Němčice nad Hanou (dále po dohodě s oprávněným celníkem bez kontroly). V 8:39 nasedl neznámý muž do vozu Mercedes 467. V tu dobu bylo sledování na žádost oprávněného celníka rozšířeno na vůz Mercedes 467. Asi po 2 minutách odjel neznámý muž ve voze Mercedes 467 na rychlostní silnici R 46 ve směru na Olomouc.
117. Z protokolu o výslechu svědka V. K. ze dne 20. 8. 2014, č. j. KRPA-127839-290/TČ-2012-000097-ŠMID, je zřejmé, že technologie (stroje) na výrobu cigaret nakupoval R. Š. od V. K. a M. K. R. Š. následně sháněl někoho, kdo by mu stroje sestavil a V. K. mu doporučil bratry L., kteří měli údajně kontakty na lidi, kteří uměli stroje opravit. Následně byly stroje převezeny R. Š. do areálu ve Zlíně.
118. Usnesením Okresního soudu ve Zlíně ze dne 26. 10. 2018, č. j. 13 EXE 1082/2013-401 byla pravomocně zastavena exekuce k uspokojení peněžité pohledávky R. Š. ve výši 70 000 000 Kč, kdy exekučním titulem byl notářský zápis o povinnostech J. L. a L. L. vůči R. Š., který povinni podepsali pod nátlakem a bez svobodné a vážné vůle.
119. **B) Právní hodnocení skutkového stavu věci**
120. V souzené věci městský soud podrobil právnímu posouzení nejprve stěžejní a rozhodující věcnou námitku žalobkyně, že ji v této věci nesvědčí postavení plátce daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.
121. Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních „je plátcem *právnícká nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnícká nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.*“
122. Soud nepřisvědčuje žalobkyni v tom, že na počátku daňového řízení správce daně pochybil, pokud žalobkyni jako osobu, v jejímž areálu byly nalezeny nezdaněné tabákové výrobky a předměty sloužící k výrobě tabáku prověřoval z hlediska daňové povinnosti

jako plátce daně. Plátcem daně bez povinnosti se registrovat k dani je totiž jakákoli osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, jestliže neprokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu a že se jedná o již zdaněné vybrané výrobky nebo o výrobky oprávněně nabyté bez daně. Za množství vybraných výrobků určených pro osobní spotřebu se považuje množství nepřesahující hodnoty vymezené v odst. 5 téhož ustanovení. Plátcem daně bez povinnosti se registrovat k dani se stává také osoba, která uvádí vybrané výrobky do volného daňového oběhu, jestliže neprokáže, že se jedná o již zdaněné vybrané výrobky nebo o výrobky oprávněně nabyté bez daně. Novelou účinnou od 1. 4. 2010 bylo doplněno ustanovení, dle kterého odpovídá za daň společně a nerozdílně rovněž osoba, která se na skladování nebo dopravě podílela, tj. i osoba, která pouze skladuje zboží ve vlastnictví třetích osob, nebo osoba, která přepravuje vybrané výrobky ve vlastnictví třetích osob nebo se na přepravě podílela. Zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu se na daňovém území České republiky prokazuje daňovým dokladem, dokladem o prodeji nebo dokladem o dopravě vybraných výrobků.

123. Nejvyšší správní soud při výkladu ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních ve své judikatuře konstantně zdůrazňuje potřebu hledat osobu s nejužším vztahem k vybraným výrobkům. V rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008 - 80, uvedl: „*Smyslem zákona č. 353/2003 Sb. je skutečně postihovat za neoprávněné skladování neznačených tabákových výrobků jejich skladovatele, tj. osobu, která má k těmto výrobkům vlastní subjektivní vztah. Těmito osobami mohou v obecné rovině být např. neoprávněný uživatel skladovacích prostor, podnájemce, nájemce či vlastník, u nichž je nutno prověřit postupně jejich vztah ke skladovacím prostorům. Odpovědnost za skladování vybraných výrobků je objektivní, nelze ji však chápat v tom smyslu, že za tento delikt odpovídá za všech okolností každý nájemce nebytových prostor, kde byly vybrané výrobky nalezeny. Odpovědnost nelze spojovat pouze s prostorem, nýbrž v první řadě s předmětnými výrobky a jejich detentorem.*“ Samotná skutečnost, že žalobkyně byla majitelem prostor, v nichž byly cigarety a tabák zajištěny, ještě nestačí k tomu, aby byla označena za jejich skladovatele, respektive detentora. K tomu ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 69/2007 - 85 ze dne 26. 2. 2009 by byla potřeba, aby měla k věcem určitý kvalifikovaný vztah, který je se skladováním obvykle spojen. Protože pojem „skladování“ není v zákoně o spotřebních daních vymezen, bylo hypoteticky možné *na počátku šetření* žalobkyni jakožto vlastníka skladového areálu a jako osobu, u níž byly vybrané výrobky zjištěny, považovat za skladovatele zjištěných vybraných výrobků per se a zároveň za osobu z titulu skladování s nejbližším vztahem k těmto výrobkům. Oproti tomu však z povahy věci (vztah k výrobkům) plyne, že vlastníka nemovitosti, v níž je uskladněno jisté zboží, nelze automaticky považovat za skladovatele těchto věcí. U skladování je totiž nutno předpokládat jistý kvalifikovaný vztah k uskladněnému zboží. Atributem skladování je přinejmenším vědomost o zboží a úmysl je uchovávat a zajistit před znehodnocením, odcizením apod.
124. Rozhodující obvykle je, zda majitel či nájemce prostoru, v němž byly vybrané výrobky nalezeny, vystupoval ve vztahu k nim jako detentor, tedy zda věc fakticky ovládal on nebo naopak někdo jiný, jak vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 - 71: „*Detence je obdobná držbě, jejíž podstatou jsou dva prvky: vůle držitele nakládat s věcí jako s vlastní (subjektivní prvek) a faktické ovládání věci, tzv. výkon faktického panství nad věcí (objektivní prvek). Detenční právo vykonává osoba, která stejně jako držitel vykonává faktické panství nad věcí, avšak nakládá s věcí jako s cizí. U detentora je tedy dáno faktické ovládání věci, nikoli však vůle nakládat s věcí jako s vlastní. Pro vznik povinnosti dle*

ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je relevantní uložení vybraných výrobků u osoby, kterou lze považovat za skladovatele ve smyslu výše uvedeném. Pro naplnění tohoto pojmu je nepodstatné, kdo má uložené výrobky ve svém vlastnictví (srov. také rozsudky zdejšího soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 - 68, a ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 - 53), podstatné je faktické ovládání věci“.

125. Na druhou stranu, právě vlastník prostor, v nichž jsou vyhrazené výrobky nalezeny, bude pochopitelně obvykle tím, od koho budou celní orgány zjišťovat, kdo jiný může mít k zajištěným vybraným výrobkům kvalifikovaný vztah (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 - 71). Při určování osoby povinné k dani se tedy celní orgány obrací nejprve na osoby, u nichž je detence zboží nejvíce pravděpodobná, tedy na vlastníka či oprávněného nájemce skladovacích prostorů. Tyto osoby buď prokáží, že se jedná o výrobky zdaněné nebo prokáží, že k těmto výrobkům nemají kvalifikovaný vztah. V každém případě však určování osoby povinné k dani nemůže být svévolné či nahodilé.
126. Právě § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních v části za středníkem výslovně předpokládá možnost, že „za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnícká nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela“. Citované ustanovení umožňuje celním orgánům pomocí konceptu solidární odpovědnosti konstatovat, že byť se nepodařilo dohledat vlastníka vybraných výrobků, podařilo se dohledat **více osob, které se na skladování podílely, ať už v roli majitele skladu, osoby, která měla do skladu faktický přístup, měla od něj klíče, měla u sebe zboží, které ze skladu pocházelo, a podobně** (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2018, č. j. 7 Afs 273/2018 - 33).
127. Výkladem pojmu „skladování“ se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85, publ. pod č. 2533/2012 Sb. NSS, jehož závěry byly formulovány do následující právní věty: „Pro závěr, že konkrétní osoba (ve větším množství) „skladuje“ vybrané výrobky, není nutné prokázat, že o existenci těchto výrobků věděla a měla v úmyslu je uchovávat a zajišťovat před znehodnocením, odcizením apod. Za účastníka řízení vedených ve smyslu § 42 odst. 2, 11 a 12 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních tak může být považován i ten, kdo má tyto výrobky pouze v detenci, není-li zjištěna osoba, která by je skladovala „kvalifikovaným“ způsobem.“ Z odůvodnění citovaného rozsudku pak plyne, že „vlastníka nemovitosti, v níž je uskladněno jisté zboží, nelze a priori považovat za skladovatele těchto věcí. U skladování je totiž nutno předpokládat jistý kvalifikovaný vztah k uskladněnému zboží. Atributem skladování bude přinejmenším vědomost o zboží a úmysl je uchovávat a zajistit před znehodnocením, odcizením apod. [...] Nejvyšší správní soud si je nicméně vědom praktických potíží, které by s dokazováním shora popsaných skutečností byly spojeny a které by mohly, dle jeho názoru, vést často i ke zmaření účelu celého řízení. Shora popsaný výklad proto konfrontoval i s výkladem teleologickým. [...] Z tohoto pohledu je závěr plynoucí z jazykového výkladu zcela neudržitelný a pojem skladování by měl být vykládán spíše ve smyslu detence.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 Afs 123/2016 - 28).
128. Detence je obdobná držbě. Podstatou držby jsou dva prvky: vůle držitele nakládat s věcí jako s vlastní (subjektivní prvek) a faktické ovládání věci, tzv. výkon faktického panství nad věcí (objektivní prvek). Detenční právo vykonává osoba, která stejně jako držitel vykonává faktické panství nad věcí, avšak nakládá s věcí jako s cizí (již zmiňované rozsudky č. j. 9 Afs 11/2010 - 71 či č. j. 10 Afs 8/2015 - 42).

129. Ve smyslu uvedené kvalifikace plátce daně bylo tedy na správci daně a potažmo na žalovaném, aby na základě všech skutkových zjištění, včetně vyjádření žalobkyně a jejich důkazních návrhů posoudil, zda žalobkyni svědčilo postavení detentora v uvedených znacích a významu tohoto pojmu, tj. zda pro žalobkyni byla příznačná vůle nakládat s věcí jako s vlastní, zabezpečit ji před poškozením, odcizením apod. a zda ona vykonávala faktické panství nad zjištěným tabákem a předměty k jeho výrobě. Jinými slovy, zda žalobkyně skutečně tabákové výrobky skladovala nikoliv materiálně, ale v uvedeném právním významu tohoto slova a zda v tomto smyslu je ona plátcem spotřební daně a nikdo jiný.
130. K zodpovězení uvedené otázky jsou podstatné skutkové okolnosti, na něž upozorňovala žalobkyně již v daňovém řízení a k nimž navrhovala dokazování, neboť na základě postupu k odstranění pochybností bylo na ni, aby prokázala, že jí nesvědčí postavení správce daně. Žalobkyně v rámci tohoto svého oprávnění k průkazu navrhovala provedení dokazování k tomu, že ke skladování strojů na výrobu tabákových výrobků a nezdaněného tabáku byla donucena násilím a že její skladovací prostory byly zneužity. Přesto, ač šlo o přenesení důkazního břemene na žalobkyni, správce daně bagatelizoval tvrzení žalobkyně, přestože tato odkazovala na konkrétní skutečnosti trestního řízení a na opravdu závažné okolnosti, které zcela zřejmě mohly mít vliv na vlastní posouzení věci, a tedy i na posouzení, zda žalobkyně důkazní břemeno unesla či nikoliv. Nejenže tato tvrzení žalobkyně nebyla vágní a účelová, když odkazovala na omezování její vůle odvíjející se od uzavření kupní smlouvy ze dne 24. 10. 2011 a na to, že využívání skladovacího prostoru pro umístění strojů a tabáku bylo realizováno proti vůli členů představenstva, pod pohrůžkou násilí (srov. také dokumentace násilí na členech představenstva, zaznamenané v konkrétním trestním spise vedeném pod č. j. KRPA-12-7839-20/TČ-2012-000097-ŠMID), ale vyvolávala také otázku, kdo měl bližší vztah k tabákovým výrobkům, jestliže bezprostředně před uskladněním došlo ke sledování osob, které tyto tabákové výrobky do areálu přivážely. Žalobkyně tedy na svou obranu vznesla i potřebu dokazování časového okamžiku vzniku daňové povinnosti.
131. Soud má za to, že rozhodnutí správních orgánů sice vycházejí ze správných premis zákona, v tom, že odpovědnost k dani je v ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních dána na výběr, kdy odpovědnost plátce daně může nést více subjektů, které se na skutečnostech rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti mohou různě podílet, a v souladu se zákonem je, že to může být detentor, tzn. ten, kdo má určitou faktickou moc nad věcí a že takovým detentorem může být skladovatel, aniž by měl ke skladovaným výrobkům vztah. Uvedené vychází z fiskálního záměru zákona a ze skutečnosti daňově postihnout nezdaněné výrobky ovšem za standardních okolností, kdy lze na skladovateli ve smyslu detentora vyžadovat určitou opatrnost. V souzené věci však žalobkyní namítané skutečnosti nenasvědčovaly standardní situaci a ostatně i výsledky trestního řízení standardní poměry nepotvrdily. Závažné okolnosti, vyvěrající z průběhu trestního řízení, nasvědčovaly pochybnostem o tom, zda žalobkyně byla detentorem, tj. osobou, která, byť byly v jejím skladu tabákové výrobky uskladněny, měla je ve své fyzické moci, vykonávala nad nimi panství a měla k těmto výrobkům nejbližší vztah. Uvedené okolnosti spíše nasvědčovaly tomu, že docházelo nejen k nátlaku a násilí na členech představenstva žalobkyně, ale i k vynucení právních jednání, k okupaci skladovacího prostoru, byť se zpočátku mohla intervence R. Š. a případně dalších osob, původně disponujících se stroji na výrobu tabáku, a dále i umístění těchto strojů u žalobkyně, jevit jako existující se souhlasem žalobkyně (viz geneze vývoje vztahů žalobkyně a R. a Š. a spol. dle výpovědi

svědka V. K. v trestním řízení). Soud má za to, že správní orgány v tomto případě právě z důvodu automatického výkladu, že plátcem daně může být i skladovatel, bagatelizovaly obranu žalobkyně jak v daňovém řízení, tak v jejím odvolání a neprověřily okolnosti uskladnění nezdaněného tabáku v souvislosti s bezprostřední dopravou a překládkou, ač celními orgány byla časově krátce předtím (21. 8. 2012, tedy 5 dní před prohlídkou skladovacích prostor dne 26. 8. 2012) tato manipulace sledována a zaznamenána (úřední záznam ze dne 21. 8. 2012). Správní orgány přesto v uvedeném směru odmítly provedení dokazování na základě návrhů žalobkyně na výslechy svědků R. R., P. K. a R. M., kteří nelegálně obchodovali s tabákem, pocházejícím ze skladovacího prostoru v Malhosticích a od R. Š. a nevyužili k dokazování poznatků z trestního řízení. Žalobkyně sice listiny prokazující trestnou činnost na členech představenstva žalobkyně předložila až v doplnění žaloby, je však zřejmé, že tak učinila na podporu svých žalobních námitek, že okolnosti skladování byly poznamenány trestnou činností, že byly ovlivněny osobami, které nezdaněný tabák dovezly a přeložily, a to v době kdy L. a J. L. již dle jejich tvrzení byli pod nátlakem R. Š. a spol., neboť v době předtím, dne 24. 10. 2011 byli evidentně donuceni podepsat kupní smlouvu na stroje na výrobu tabáku ve výši 70 000 000 Kč neodpovídající stáří strojů (viz výpověď svědka V. K. a rozhodnutí o zastavení exekuce proti J. a L. L. z důvodu neplatnosti smlouvy a jejího uzavření pod nátlakem).

132. Soud si je vědom toho, že závažnost okolností skladování, spočívající ve fyzickém a psychickém násilí na členech představenstva žalobkyně vyšla v celé šíři a vlivu na situaci L. a J. L. najevo až ve výsledku trestního řízení, nicméně již v jeho průběhu byly relevantní poznatky zřejmé ze správního spisu a žalovaná z tohoto spisu mohla k tvrzení žalobkyně a návrhu jejích důkazů prověřovat hodnověrnost jejich tvrzení a to, zda provedení dokazování by přispělo k objasnění věci. Soud má za to, že o nezbytnosti doplnění dokazování k okolnostem skladování přispěla i nesporná skutečnost, že žalobkyně neměla pro účely umístění strojů na výrobu tabáku a přístup jiných osob do skladovacích prostor uzavřenu žádnou nájemní smlouvu, ač bylo zjištěno, že oba členové statutárního orgánu žalobkyně měli dříve realitní kancelář a lze stěží předpokládat, že by předpoklad nájmu zanedbali. Lze tedy usuzovat, že k uzavření nájemní smlouvy nedošlo buď z důvodu zastření skutečnosti, že je skladován nezdaněný tabák, nebo z důvodu donucení k umístění nakoupených strojů (nakoupených pod nátlakem), přičemž druhé variantě důvodů nasvědčují předložené listiny (úřední záznamy) z trestního řízení. Protože žalovaná podcenila zjištění skutečných okolností detence a neprovedla dokazování skutečnostmi vycházejícími najevo z průběhu trestního řízení a nasvědčujícími hodnověrnosti tvrzení žalobkyně, *nemohl být učiněn závěr o tom, že žalobkyně k pochybnostem správce daně neunesla důkazní břemeno* prokázání, že je to právě ona, která měla nejbližší vztah ke skladovanému nezdaněnému tabáku. Jak už Nejvyšší správní soud judikoval, určování osoby povinné k dani nemůže být ani v určitých specifických případech svévolné, postup určování osoby odpovědné jako plátce spotřební daně by měl být generován od osoby s nejbližším vztahem k nezdaněnému tabáku a tento vztah by měl být odkrýván s přihlédnutím k individuálním okolnostem případu.
133. V daném případě nelze převzít judikaturu Nejvyššího správního soudu, která se vyslovuje k úpravě odpovědnosti při více člancích v řetězci soukromých vztahů, protože v daném případě nebyly žalovanou tyto vztahy, počínaje uzavřením kupní smlouvy na stroje na výrobu tabáku, přes dopravu a překládku nezdaněného tabáku až po jeho skladování) rozklíčovány a evidentně nešlo o standardní obchodní vztahy. Nebyly uzavřeny žádné smlouvy, pokud byla uzavřena kupní smlouva na stroje na výrobu tabáku, byla následně

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

posouzena jako neplatná, bylo také shledáno, že šlo o vynucené ujednání o výši kupní ceny, která neodpovídala standardní ceně výrobních strojů v té době, čehož se žalobkyně dovolávala i odkazem na znalecký posudek. Za takové důkazní situace nemůže být určení, kdo je plátcem daně, založeno, pouze na zjištění skladování kvalifikované jako detence. Přinejmenším mělo být pokračováno v dokazování a žalobkyni měl být dán prostor k prokázání ovlivňování její vůle, okupace skladovacích prostor a manipulace s nezdaněným tabákem jinými osobami. To bylo možné i při využití poznatků z probíhajícího trestního řízení.

134. Nejvyšší správní soud již ve své rozhodovací praxi vyložil, že listiny, z nichž je patrný obsah výpovědi svědků z jiných řízení, však mohou být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž - je-li možno příslušného svědka předvolat - nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předešleny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení - např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do České republiky k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).
135. Uvedená judikatura tedy nastiňuje, že listiny shromážděné v trestním řízení lze za určitých podmínek provést jako důkaz, pro souzenou věc žalobkyně však platí, že jako další skutečnost rozhodnou pro správné stanovení daňové povinnosti lze dle § 93 odst. 1 daňového řádu jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.
136. V souzené věci bylo proto možné užít poznatků o trestním stíhání určitých osob pro jednání, které mohlo mít vliv i na činnost, která byla předmětem daňové povinnosti. Minimálně na základě poznatků o trestním stíhání mělo být ověřováno tvrzení žalobkyně o nestandardním a vynuceném chování žalobkyně, a to i přesto, že žalobkyně na výzvu správce daně podala daňové přiznání, když tato podání vysvětlovala a nadto přiznání zpočátku podávala i zmatečně a chybně.
137. Protože v dané věci je žaloba důvodná v zásadní námitce ohledně osoby plátce daně, kdy žalobkyně s odkazem na nestandardní situaci skladování nezdaněného tabáku a trestnou činnost jiných osob vyvracela svou pozici plátce daně, soud neshledal za hospodárné a

účelné zabývat se žalobními námitkami ohledně analýzy vzorků nezdaněného tabáku před tím, než bude najisto postaveno, komu v dané věci svědčí daňová povinnost ke spotřební dani.

IX. Závěr

138. Na základě všech shora uvedených skutečností Městský soud v Praze dospěl k závěru, že ve fázi dokazování, kdy na základě zpočátku zcela opodstatněných pochybností správce daně přešlo důkazní břemeno prokázání daňových poměrů na žalobkyni, správce daně a potažmo žalovaný nemohli od návrhu důkazů žalobkyně a bagatelizovat její tvrzení o specifických a protiprávních okolnostech provázející skladování nezdaněných výrobků u žalobkyně. Žalovaný tedy nemohl uzavřít, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno prokázání, že není plátcem daně a že není dána daňová povinnost jiných subjektů. Z důvodu závažných okolností vyplývajících z trestního řízení bylo předčasné posuzovat skladování nezdaněných výrobků jako detenci s účinky na daňovou povinnost žalobkyně, neboť detence jako znak daňové povinnosti ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních nemůže vyvolat zamýšlené účinky, je-li protiprávní a byla-li způsobena trestnou činností.
139. Z uvedených důvodů Městský soud v Praze napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení spočívající v nedostatečně zjištěném a posouzeném stavu věci, vyžadujícím doplnění dokazování k okolnostem skladování. Soud je toho názoru, že z důvodu geneze trestního řízení a poznatků o jeho výsledku již v době nového rozhodování žalovaného postačí vyjít z trestního spisu a znovu zvážit souvislosti okolností zjištěných v daňovém řízení s okolnostmi, které vedly k rozsudku v trestní věci.
140. Městský soud v Praze proto napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.
141. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto jí soud přiznal náhradu nákladů řízení ve výši 3 000 Kč za zaplacený soudní poplatek za podání žaloby.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 18. října 2019

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.