



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 advokátem Mgr. Pavlem Kopou,
sídlem Hlinky 57/142a, Brno - Pisárky

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí 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, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 31 908 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Pavla Kopy, advokáta.

Odůvodnění

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobou ze dne 19. 4. 2016 se žalobkyně domáhala 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

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

rozhodnutí“), kterým žalovaný změnil výrok rozhodnutí – platebního výměru Celního úřadu pro hlavní město Prahu (správce daně) ze dne 21. 8. 2014, č. j. 124350/2014-510000-32.1, 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 žalobkyni 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 se v napadeném rozhodnutí vypořádával s řadou odvolacích námitek, v nichž žalobkyně předně učinila sporným, zda jako majitelka skladových prostor, v němž bylo uloženo zboží podléhající spotřební dani, je či není plátcem daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních a dále rozporovala stanovenou výši daně.
4. S ohledem na rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí v důsledku rozsudku Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti žalovaného v předchozím řízení v této věci, městský soud z napadeného rozhodnutí považuje z napadeného rozhodnutí za relevantní toliko vypořádání těch odvolacích námitek, které se týkají výše vyměřené daně.
5. Žalobkyně v odvolání namítala, že byly porušeny předpisy při odběru vzorků zajištěných tabákových výrobků, kdy při odběru vzorků pracovníky správce daně nebyla žalobkyně přítomna, 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.
6. Ke způsobu odběru vzorků 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 přípisem ze dne 2. 3. 2015 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, 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 ze dne 19. 1. 2016, kdy žalovaný za přítomnosti žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

provedl znovu přepočítání a převážení tabákových výrobků na kalibrovaných vahách. Bylo zjištěno, že původní množství, na základě kterého byl stanoven základ daně, neodpovídá množství nově zjištěnému. Žalovaný přihlédl k odchylce váhy v hodnotě 2 kg ke každé zvážené krabici, přičemž odchylka vyplývala z potvrzení o ověření stanoveného měřidla. Z protokolu o místním šetření ze dne 19. 1. 2016 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.

7. 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 irrelevantní), 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.
8. Rovněž námitka týkající se množství tabákových výrobků byla žalovaným posouzena jako důvodná, a proto bylo množství tabákových výrobků převáženo a přepočítáno. 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.
9. 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.
10. K námitce ohledně možné zaměnitelnosti zboží, kdy tabákové výrobky byly identifikovány pouze podle údajů uvedených na papírové krabici bez celní uzávěry a kdy nelze s jistotou říci, že se jednalo o totožné zboží, které bylo zajištěno při realizaci dne 26. 8. 2012 a krabice se nacházely na jiném místě než, když byla žalobkyně přítomna odběru dne 6. 2. 2014 a 5. 12. 2014 a navíc nebyly zajištěny proti manipulaci, 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 daňovou povinnost žalobkyně, stejně tak nemá správce daně možnost ovlivnit způsob zajištění ani skladování zajištěného zboží.
11. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

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.

12. 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.
13. Co se týká odběru vzorků dne 6. 2. 2014 a dne 5. 12. 2014, byla žalobkyně vždy přítomna odběru. Pokud žalobkyně odkazuje na protokol o odběru a předání vzorku ze dne 22. 5. 2013, 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.
14. 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 odňaty 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 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

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

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.

15. 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.
16. K 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.
17. K odvolací námitce žalobkyně že nebyla seznámena s podklady pro vydání prvostupňového rozhodnutí. Žalovaný konstatoval, že uvedeného práva žalobkyně využila až rámci odvolacího řízení dne 4. 11. 2014. Nadto byl pro dané řízení se 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,
18. Dle žalovaného 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 ze dne 19. 1. 2016. 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 ze dne 19. 1. 2016, 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 přeskládňování 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, 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.
19. Žalobkyně namítla, že rozbory vzorků nebyly součástí spisu v den, kdy do něho nahlížela. Žalobkyně však neuvedla, které rozbory vzorků měla na mysli. Protokoly o odběrech vzorků provedených dne 6. 2. 2014 byly žalobkyni doručeny dne 24. 9. 2014, a pod tímto číslem jednáním jsou zařazeny i v dílčím spisu, protokoly o zkoušce odběru vzorků provedených dne 26. 8. 2012 jsou ve spisu zařazeny pod č. j. 100116/2014-510000-32.1

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

(identifikace spisu 25646818/4765/2012-10) a další odběry vzorků byly provedeny až po nahlížení žalobkyně do spisu dne 4. 11. 2014.

20. K otázce rozdílu mezi daňovým a trestním řízením žalovaný uvedl, 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.
21. K námitce žalobkyně, že podala daňové přiznání z důvodu procesní opatrnosti, neboť chtěla vyhovět správci daně, nemůže obstát, jelikož výzvou 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.
22. Z uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

III. Žaloba

23. 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.
24. Žalobkyně předně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v otázce určení plátce daně, vytýkala opominutí skutečnosti, 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 prokazovala trestním spisem, 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 pominul. Z důkazů, na které žalobkyně poukazovala, dle jejího názoru, 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.
25. Žalobkyně dále namítala nezákonný postup při vyměření daně a manipulaci s odebranými vzorky. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

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 převáženy 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, 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 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.

26. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

27. 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, 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.
28. 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 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.
29. 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.

30. Žalobkyně dále namítla nezákonnost při místním šetření dne 19. 1. 2016, neboť mu byly přítomny třetí osoby, jejichž jména jsou sice uvedena v protokolu, 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.
31. 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.
32. 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.
33. 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 přesné a správně vyměřené dani, neboť daň potom není stanovena z hmotnosti ke dni zjištění, nýbrž z hmotnosti ke dni vážení.

34. 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.
35. 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.
36. 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.“*.
37. 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.
38. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

39. 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

40. 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.
41. 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.
42. 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

43. 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 uzavřou, 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 páscech 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.

44. 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 kráčení 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.
45. 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.
46. 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,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

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.

47. 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.
48. 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.

VI. Obsah dalších podání žalovaného uplatněných v soudním řízení

49. 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.
50. 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.

51. 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. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně se snaží zpochybnit odběr vzorků, avšak 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.
52. 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 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 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).
53. K námitce žalobkyně ohledně totožnosti výrobků vyplývajících 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

VII. Původní řízení před Městským soudem v Praze

54. Městský soud ve věci nařídil jednání ve dnech 5. 6. 2019 a 5. 10. 2019, při kterých provedl dokazování. Rozsudkem ze dne 18. 10. 2019, č. j. 9Af 34/2016-159 napadené rozhodnutí zrušil, neboť dospěl k závěru, že v rozsahu sporu o tom, kdo má být plátcem spotřební daně nepovažoval za prokázané, že žalobkyni skutečně svědčilo postavení plátce daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Z důvodu specifických a závažných okolností ohledně dovozu a skladování nezdaněného tabáku, vyplývajících i z trestního řízení s jinými osobami, které tabák do místa jeho zajištění dovezly, bylo, dle náhledu městského soudu, předčasné uzavřít, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno průkazu, že není plátcem daně, že není dána daňová povinnost jiných subjektů a že šlo o detenci s účinky daňové povinnosti žalobkyně, neboť dle městského soudu detence jako znak provázející skladování nezdaněných výrobků nemůže vyvolat zamýšlené účinky, je-li protiprávní a byla-li způsobena trestnou činností. Městský soud požadoval doplnění dokazování k okolnostem skladování nezdaněného tabáku v prostorách žalobkyně. Protože pro posouzení důvodnosti žaloby považoval za zásadní postavit na jisto osobu plátce daně, nepovažoval za hospodárné a účelné zabývat se ostatními žalobními námitkami ohledně analýzy vzorků nezdaněného tabáku, majícími vliv na výši daňové povinnosti.

VIII. Řízení před Nejvyšším správním soudem

55. Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 3. 2021, č. j. 5 Afs 458/2019-83 rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 10. 2019 zrušil z důvodu nesprávného posouzení skutkových okolností, majících vliv na postavení žalobkyně jako plátce spotřební daně a zavázal městský soud závěrem, že žalobkyni svědčilo postavení plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Nejvyšší správní soud se neztotožnil se závěrem městského soudu, že celní orgány neproověřily okolnosti uskladnění nezdaněného tabáku v souvislosti s bezprostřední dopravou a překládkou tohoto zboží a v souvislosti se zahájením trestního řízení, mimo jiné, ve věci podezření ze spáchání zločinu kráčení daně, jehož se měla dopustit skupina dosud neznámých pachatelů tím, že na území České republiky ve větším rozsahu vyrábějí cigarety, které nejsou označeny pro daňové účely, a při výrobě jsou neoprávněně označeny pod značkou Marlboro, přičemž tyto měly být distribuovány i do dalších zemí EU. Nejvyšší správní soud považoval za nadbytečné doplnit dokazování ohledně osoby plátce daně a považoval za prokázané, že žalobkyně všechny vybrané výrobky objektivně v den zjištění skladovala a stala se proto plátcem daně.
56. Ačkoliv městský soud své závěry nepostavil jedinečně na zjištění, že vedle žalobkyně by plátcem dle zákona o spotřebních daních mohly být rovněž i jiné osoby, což dle Nejvyššího správního soudu (ale i názoru městského soudu) nevylučuje daňovou odpovědnost žalobkyně, ale na pochybnostech o podstatě detence vůbec, zde přičítané žalobkyni - mít skladované tabákové výrobky ve své moci a o své vůli vykonávat nad nimi panství a mít možnost z nich přiznat správnou výši daně, závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu vyznívají jednoznačně a pro městský soud jsou závazné. Dle Nejvyššího správního soudu žalobkyně zcela dobrovolně svolila k umístění zařízení na výrobu tabákových výrobků, věděla, k čemu budou tato zařízení sloužit a s tabákovými výrobky disponovala dříve, než se mezi ní a jinými, trestně stíhanými osobami vyostřily spory a

dokonce sama podala daňové přiznání. Nejvyšší správní soud vytkl, že městský soud nesprávně vyšel ze skutečností, že okolnosti skladování tabákových výrobků byly poznamenány trestnou činností a ovlivněny osobami, které nezdaněný tabák dovezly a přeložily v době, kdy členové představenstva žalobkyně již byly pod nátlakem jiných osob, kdy předtím, dne 24. 10. 2011, byli donuceni podepsat smlouvu na stroje na výrobu tabáku. Nejvyšší správní soud uvedl, že tato skutková zjištění nemají oporu ve správním spise ani v trestních rozsudcích, ze kterých městský soud vycházel, neboť zjištění, která městský soud učinil, vyplývají pouze z tvrzení žalobce a z trestního řízení, v němž byla osoba činná při dovozu a přeložení tabáku odsouzena za vydírání, kterého se přitom dopustila až v roce 2013 a výsledky souběžného trestního řízení ve vztahu k rozhodnému období roku 2012, které korespondují s nyní projednávanou daňovou věcí žalobkyně, o žádném nátlaku na žalobkyni a jeho statutární orgány v této době nic nevypovídají.

57. Vedle vázanosti uvedeným závěrem, že žalobkyni svědčilo postavení plátce daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních Nejvyšší správní soud uložil Městskému soudu v Praze zabývat se ostatními žalobními námitkami a skutečnostmi majícími vliv na samotnou výši daně, které dosud městský soud pominul.

IX. Řízení před Městským soudem v Praze po rozhodnutí

Nejvyššího správního soudu

58. Z důvodu závěrů Nejvyššího správního soud Městský soud v Praze následně přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek týkajících se stanovené výše daně. Žalobkyně rozporovala výši uložené daně v částce 9 639 319 Kč tvrzením o nezákonném postupu při zajištění, skladování tabákových výrobků a odběru jejich vzorků s tím, že uvedené zboží bylo odňato policejními orgány bez vlivu správce daně na jejich umístění i dispozici s nimi. Zboží bylo dlouhodobě a bez celní uzávěry skladováno na jiném místě a při odběrech vzorků pro účely jejich analýzy byly porušeny předpisy o odběru vzorků.
59. A) Jednání před soudem
60. Při dalším jednání před soudem dne 19. 8. 2021 žalobkyně prostřednictvím svého zástupce setrvala na žalobě v plném rozsahu, avšak vzhledem k závěrům Nejvyššího správního soudu se vyjadřovala především ke způsobu skladování zajištěných výrobků a odběru vzorků. Zástupce žalobkyně stávající důkazní materiál doplnil fotografiemi dokumentujícími stav skladování výrobků ke dni 5. 12. 2014, kdy probíhal odběr vzorků ve skladovém prostoru Státních hmotných rezerv (dále jen SHR) Godula Hnojník. Poukázal na to, že krabice s výrobky byly uloženy pokaždé v jiném prostoru, společně se zbožím jiných daňových subjektů. Kromě krabic označených č. j. začínajícím písmeny GŘ, nebylo možné krabice ztotožnit. Přítomný jednatel žalobkyně L. L. osobně ke stavu původního odběru vzorků dne 26. 8. 2012 uvedl, že tento odběr nebyl v dispozici celního úřadu, z fotodokumentace je zřejmé, že ne všechny sáčky byly opatřeny kontrolními údaji – štítkem, nikdo nebyl schopen vysvětlit, jak z odběru 2 vzorků vznikly 3 sáčky vzorků a sám správce daně z důvodu, nesprávného odběru prováděl nové odběry dne 6. 12. 2014 a dne 5. 12. 2014, kdy zboží nešlo ztotožnit, nacházelo se v prostých krabicích, se zbožím bylo manipulováno, při dalším odběru se našla celá stopa 8, dne 19. 1. 2016 se nenavázala

stejná hmotnost. Nadto protokoly o zkoušce byly žalobkyni doručeny až po vydání platebního výměru.

61. Zástupkyně žalovaného při jednání uvedla, že vzhledem k tomu, že tabákové výrobky byly zajištěny podle trestních předpisů a byly v rukou orgánů činných v trestním řízení, správce daně neměl na zajištění a převážení výrobků vliv. Způsob odběru byl napraven a v odvolacím řízení byl proveden nový odběr vzorků a bylo provedeno převážení množství zboží tak, že do množství nebyly započítány obaly, váha krabic byla odečtena ve prospěch žalobkyně. Žalovaný v uvedeném nevidí pochybnosti, bylo postupováno ve prospěch žalobkyně a oproti tomu, co sama v daňovém přiznání uvedla, daň byla vyměřena nižší. O tom svědčí protokol o místním šetření a žalobkyně s tímto postupem souhlasila. K odběru vzorků zástupkyně žalovaného vysvětlila, že u původního odběru vzorků dne 29. 8. 2012 byly odebrány 2 vzorky, z nichž jeden byl rozdělen do 3 sáčků, a vzorky byly zalepeny. Z výpovědi pracovníků Celně technické laboratoře v trestním řízení vyplynulo, že všechny sáčky byly označeny.
62. Zástupce žalobce k dotazu žalované strany na důvod podání daňového přiznání vysvětloval, proč žalobkyně podala daňové přiznání, totiž na radu právního zástupce, kdy daňový subjekt – pan Š. nepřevzal výzvu žalobkyně, aby on podal daňové přiznání. V daňovém přiznání žalobkyně čerpala z protokolu o prohlídce jiných prostor a daň odhadovala.
63. Z důvodu několikerého odběru vzorků a analýz vzorků v CTL, námitek žalobkyně o nedostatečné identifikaci a zaměnitelnosti zboží, odběru vzorků pro účely trestního řízení, kdy označení důkazních listin (8 protokolů o odběru vzorků a protokolů o analýze vzorků z různých dat nebylo možné přesvědčivě ztotožnit na základě indikátorů, označených souborů a podsouborů (správní spis na CD nosiči), soud odročil jednání za účelem zpřehlednění listinných důkazů. Vyzval žalovaného k předložení té části spisu v listinné podobě, z níž by byly dohledatelné a zejména zjištěné postupné odběry vzorků a jejich analýzy dokládající totožnost výrobků zajištěných při prohlídce skladových prostor dne 26. 8. 2012 a při odběru vzorků ze dne 28. 8. 2012 a 29. 8. 2012 s relevantním odběrem vzorků dne 5. 12. 2012, z jejichž komodity a množství po přepočítání a převážení dne 19. 1. 2016 byla stanovena daň.
64. Soud současně uložil žalobkyni, aby soudu sdělila, zda jí byly zaslány odebrané vzorky a protokoly o odběrech, případně ať doloží doručené protokoly o odběrech vzorků.
65. Před dalším jednáním žalovaný v podání ze dne 24. 8. 2021 přestřel, jak je v praxi praktikován odběr vzorků, jejich zajištění a předání do CTL vzorkářem a jeho pomocníkem a odkázal na záznamy v protokolu o zkoušce, podle kterých byly z odběru vzorku stopy 3 odebrány dva vzorky – jeden laboratorní a jeden rozhodčí, tj. 2x 2000 g a vzorek byl předán ve třech baleních, celkem cca o hmotnosti 2000 g do CTL. Z protokolu i fotodokumentace vyplývá, že do CTL byl přijat vzorek dle protokolu o odběru v obalu označeném celní páskou a označeném evidenčním štítkem. Uvedené platí i o stopě č. 39 s tím rozdílem, že odebraný vzorek byl do CTL předán ve dvou sáčcích. To bylo potvrzeno i svědkyní – zaměstnankyní CTL vyslechnuté v trestním řízení. Stejně tak bylo postupováno i u cigaret, kdy odebrané množství odpovídalo množství předané do CTL,

není proto důvodu k tvrzení o manipulaci a změněném charakteru odebraných tabákových výrobků.

66. K žalobkyní tvrzenému způsobu skladování tabákových výrobků žalovaný uvedl, že tabákové výrobky byly zajištěny policejním orgánem v rámci úkonů trestního řízení a podle trestních předpisů, nicméně žalovaný má za to, že způsob a doba skladování zajištěných tabákových výrobků nemůže mít jakýkoliv negativní vliv na daňovou povinnost žalobce a je nepodložené obvinění, že mělo dojít k trestné činnosti neznámých příslušníků. Postup policejního orgánu není správce daně oprávněn jakkoliv hodnotit či kontrolovat. Zda byly kroky Generálního ředitelství cel v pozici policejního orgánu činěny v souladu s právními předpisy, musí být posouzeno v rámci trestního řízení, nikoliv při správě daní. Zákonnost daňového řízení tyto kroky nedeterminují. Je třeba odlišovat policejní složky Celní správy ČR a správce daně, které jsou samostatnými a oddělenými „útvary“, které vedou postupy a řízení s odlišným cílem a podle odlišných právních předpisů. Pochybení správce daně byla v rámci daňového řízení napravena (nové odběry vzorků za přítomnosti žalobkyně, nové přepočítání a převážení zajištěného zboží za přítomnosti žalobkyně). Navíc je nezpochybnitelné, že žalobkyně daň k tabákovým výrobkům přiznala, přičemž má podle § 92 odst. 3 daňového řádu povinnost prokazovat všechny skutečnosti, které uvedla v daňovém tvrzení.
67. V příloze uvedeného dopisu žalovaný k výzvě soudu předložil v listinné podobě protokoly o odběru vzorků ze dne 28. - 29. 8. 2012 (8 ks) a k nim odpovídající protokoly o zkoušce.
68. Žalobkyně v doplněné argumentaci považovala za nezpochybnitelnou nezákonnost odběrů vzorků tabákových výrobků dne 28. srpna 2012 při zásahu Celní správy, Odboru 31 - pátrání, konstatovanou i v záznamu Celního úřadu pro hlavní město Prahu, odd. 11 - Právních a správních činností ze dne 13. října 2014.
69. Platební výměr na spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2012 ze dne 21. 8. 2014, je odůvodněný pouze realizací zajištění tabákových výrobků ve dnech 26. - 30. 8. 2012, přičemž následně 53 dnů po vydání platebního výměru celní úřad v podstatě konstatuje nezákonnost - neplatnost odběrů pro daňové řízení a aby tuto nezákonnost zhojil, nařizuje opakované odběry vzorků ve skladových prostorech Godula Hnojník na 5. 12. 2014, tedy cca po čtyřech měsících od vydání platebního výměru. Přitom žalobkyně poukazuje na 4 skutečnosti:
 - zboží uložené ve SHR Godula Hnojník nelze jakkoliv ztotožnit se zbožím, které mělo být nalezeno v prostorách daňového subjektu při prohlídkách nebytových prostor. Na obalech zboží je jako identifikace pouze fixem napsaný alfanumerický znak,
 - doposud nebylo žalobkyni známo, jakým způsobem mělo být zboží do SHR dopraveno a v jakém režimu je skladováno. Až při jednání dne 19. 8. 2021 před Městským soudem v Praze právní zástupkyně žalovaného poprvé sdělila, že zboží je skladováno a zajištěno v trestním řízení,
 - není na jisto postavené, zda zboží uskladněné ve SHR Godula Hnojník je totožné se zbožím, které mělo být nalezeno při prohlídkách v prostorách daňového subjektu, neboť zboží není a nebylo pak zajištěno proti případné manipulaci. Je uloženo v prostorách se zbožím zajištěným v jiných řízeních s možností záměny. Při každém úkonu je zboží v jiných prostorách. Krabice jsou komukoliv volně přístupné, některé otevřené (viz. fotodokumentace),

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

- žalobkyně nemá přehled o osobách, které mají ke zboží přístup a které se zbožím jakkoli manipulují. Například zástupci společnosti Phillip Morris, Ludvík Szabó aj., kteří ze zajištěného zboží navíc sami odebírají vzorky,

- ke dni odběrů, tedy 5. 12. 2014 nebylo zjištěno množství a hmotnost zajištěného zboží. Tento úkon byl nařízen až na den 19. 1. 2016, kdy nesrovnalosti byly správcem daně přičteny vlivu skladování. U hmotnosti tabáku se dá samozřejmě vzít v potaz rozdíl vlivem natažení vzdušné vlhkosti, či seschnutí. U množství cigaret vliv skladování nemůže obstát,

- opětovná neplatnost odběrů dne 5. 12. 2014. Příkladmo zajištěno mělo být 3.800 kg řezaného tabáku. S odkazem na Metodickou příručku vzorkaře verze 2007, Vnitřní pokyn č. 12/2007 a Metodický postup odběru tabáku a tabákových výrobků MP 05-02 ze dne 25. 1. 2007, měl být tabák v 38 bednách – dávkách – které měly tvořit celek – dodávku – o stejné šarži - suroviny, u nichž se předpokládají stejné vlastnosti v rámci specifikací. V tomto případě lze odebrat vzorek ze tří náhodných dávek, smíchat a rozdělit na tři vzorky. Takto byly odběry vzorků dne 5. 12. 2014 provedeny. Tento postup je přípustný a legitimní, pouze v případě, kdy je najisto postavené, že předmět dodávky a její rozsah je popsán v dodacím listu, kupní smlouvě apod. Z ničeho se nepodává, že předmětné doklady by byly jakkoliv dostupné a že šarže dodávky je homogenní. Dále byly vzorky odebrány z dávek, ze kterých byly odebrány i dne 28. srpna 2012 neplatné vzorky v Lužkovicích. Pokud však k tomuto postupu vzorkování pracovníci Celního úřadu přistoupili jako legitimnímu, musel jim být bezpečně znám obsah beden a šarže tohoto obsahu. V této souvislosti žalobkyně rovněž zmínila svou hypotézu o možné policejní provokaci a odkázala na výsledky trestního řízení, podle kterých nelze jednatelům žalobkyně přičíst skladování nezdaněných tabákových výrobků.

70. Dle žalobkyně totožnost zboží tedy dokládá správce daně výsledky původní analýzy – vzorku nezákonně odebraného dne 28. 8. 2012 porovnáním s analýzou nově provedenou – ze vzorků (dle metodiky opět neplatně) odebraných dne 5. 12. 2014.
71. Dle žalobkyně došlo dne 19. 1. 2016 ke stanovení hmotnosti tabáku a množství cigaret rovněž nezákonným způsobem také na vahách, které nebyly k tomuto úkonu vhodné.
72. Žalobkyně v další reakci ze dne 4. 10. 2021 ve 3 stejných vyhotoveních (šanonech) předložila pro každého člena senátu městského soudu chronologicky řazené relevantní listiny z daňového spisu pro přehlednost daňového řízení a navrhla provedení dokazování jednotlivými listinami jí vedeného daňového spisu, v němž seřadila dle jejího názoru relevantní listinné důkazy ze správního spisu žalovaného.
73. Při dalším nařízeném jednání dne 13. 10. 2021 soud provedl porovnání listinných důkazů v dispozici žalobkyně a provedl dokazování jen těmi listinami, které považoval za relevantní k posouzení žalobních výhrad ke způsobu zajištění tabákových výrobků a odběru vzorků, které buď nebyly součástí daňového spisu žalovaného nebo bylo na místě je opakovat nebo s nimi celní úřad nepracoval, resp. je nepovažoval za významné. Tak z celkového počtu žalobkyní navržených 330 listinných položek jako důkazů soud za souhlasných stanovisek a součinnosti zástupců účastníků řízení při jednání, tak, jak je uvedeno v záznamu z ústního jednání, neshledal důvod pro provedení dokazování všemi listinami spisu žalobkyně, když tyto listiny zaznamenávaly průběh daňového řízení a většinou osvědčovaly skutečnosti, které nebyly mezi účastníky řízení sporné. Výjimkou byly následující listiny, u nichž soud shledal relevanci dokazování a dokazování provedl:

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

- pod položkami 32-44 (fotodokumentace způsobu skladování tabákových výrobků umístěných ve skladovém prostoru SHR Godula Hnojník ze dne 5. 12. 2014, kdy došlo k nápravě odběru vzorků za vzorky původně odebrané),
 - pod položkami 50-51 (vyjádření žalobkyně jako kontrolovaného subjektu ke stavu skladování krabic při odběru vzorků dne 5. 12. 2014 a k tomu, že v 8 protokolech o novém odběru vzorků ze dne 5. 12. 2014 je uváděn údaj o velikosti dávky, ačkoli zboží nebylo převáženo,
 - pod položkami 127 a 120 korespondence k žádosti žalobkyně o předání odebraných vzorků při prohlídce nebytových prostor v Lužkovicích a stanovení termínu předání vzorků na 13. 10. 2014.
74. Dokazování navržené žalobkyní v podané žalobě a doplňujících podáních soud považoval za nadbytečné k rozsahu přezkumu v tomto řízení.
75. Zástupce žalobkyně při jednání namítal, že správce daně výši daně nevyměřil, nýbrž jen odhadl. Uvedl, že pochybení ve vyměření spočívalo také v tom, že 90 % krabic nebylo otevřeno a žalobkyně má i tohoto množství platit daň. Pokud nebyly otevřeny všechny krabice, pak musí jít o homogenní hmotu zboží. Dle žalobkyně každá krabice měla být otevřena a měly z ní být odebrány vzorky.
76. Zástupkyně žalovaného poukázala na to, že řízení, v němž byl vydán platební výměr a napadené rozhodnutí tvoří jeden celek, dokazování v odvolacím řízení napravilo chyby řízení v 1. stupni. Pokud žalobkyně podala daňové přiznání, pak bylo na ní, aby prokázala svá tvrzení, prokazování nebylo na správci daně.
77. B) Skutkový stav věci
78. 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 ze dne 26. 8. 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 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.
79. Z jednotlivých protokolů o odběru ze dne 28. 8. 2012 a ze dne 29. 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 odebrány 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.
80. 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 na fyzickou osobu L. L., ve kterém jmenovaný tvrdil spotřební daň v celkové výši 4 367 689 Kč, a na fyzickou osobu J. L., ve kterém jmenovaný 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.

81. Ze správního spisu bylo dále zjištěno, že k výzvě správce daně žalobkyně dne 21. 3. 2013 podala 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. V rámci ústního jednání konaného dne 13. 8. 2013 bylo žalobkyní do protokolu 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.
82. Z rozhodnutí celního úřadu 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.
83. 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 výši daně.
84. Ze správního spisu soud dále zjistil, že byl dne 6. 2. 2014 proveden nový odběr vzorků rozporované stopy č. 8, a po analýze v CTL byly vyhotoveny protokoly o zkoušce.
85. Dne 5. 12. 2014 byl proveden další nový odběr vzorků za přítomnosti zástupců žalobkyně zaznamenaný v 8 protokolech o odběru vzorků č. j 136600-12-08-005 až 136600-12-08-012. Žalovaný v rámci odvolacího řízení nařídil 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 vad řízení spočívající v nejasnostech a množství vybraných výrobků a

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

způsobu odběru vzorků. Odběry byly zaslány do CTL, k nimž byly v lednu a únoru vyhotoveny nové protokoly o zkoušce. Dne 19. 11. 2014 správce daně nahlédl do souvisejícího trestního spisu a dále přistoupil k doplnění dokazování tak, že dne 3. 12. 2015 dožádal Celní úřad pro Moravskoslezský kraj, aby ve spolupráci s policejním orgánem celním 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 o místním šetření 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 hranici 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.

86. D) Právní hodnocení skutkového stavu věci a posouzení žalobních námitek proti výši stanovené daně
87. Pro účely právního posouzení věci soud nejprve vymezuje východiska, která již v důsledku rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v předcházejícím řízení nemohou být sporná a pro Městský soud v Praze jsou závazná.
88. V souzené věci bylo především Nejvyšším správním soudem již postaveno na jisto, že žalobkyni svědčí postavení plátce daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, a proto jakékoliv námitky zpochybňující její vztah k zajištěným tabákovým výrobkům z důvodu jí tvrzeného fyzického a psychického nátlaku na členy představenstva žalobkyně ze strany R. Š., údajného vlastníka strojů na výrobu a balení tabáku a osoby donucující tyto členy k poskytnutí prostor pro skladování, výrobu a balení tabáku v prostorách skladového areálu žalobkyně, neobstojí. Je zřejmé, že žalobkyni stíhá daňová povinnost z tabákových výrobků zajištěných Protokolem o prohlídce jiných prostor dne 26. 8. 2012, sporným však zůstává výše této povinnosti s ohledem na žalobkyní tvrzené nestandardní okolnosti zajištění tabákových výrobků a odběru vzorků, manipulace s výrobky na jiném místě než v místě zajištění a odběru, a to v časovém rozmezí 2 – 3 let, v rámci nichž probíhala v odvolacím řízení náprava původního vadného odběru vzorků a zjišťování množství tabákových výrobků. Za další východisko, které je nesporné a má vliv na správné stanovení daňové povinnosti je skutečnost, že daň, která byla žalobkyni vyměřena odlišně od daňového přiznání, byla stanovena na základě *dokazování*. Nelze přehlédnout ani skutečnost, že žalobkyně, ač sama podala daňové přiznání na daň vyšší, než jí byla platebním výměrem ve znění změny v napadeném rozhodnutí vyměřena, přesto trvá na podané žalobě s tvrzením, že daňové přiznání podala na základě údajů zjištěných až nahlédnutím do spisu, odhadem a z opatrnosti, neboť neměla přístup k zajištěným tabákovým výrobkům.
89. Byla-li daň stanovena na základě dokazování, pak dle § 92 odst. 2 ve spojení s § 1 odst. 2 daňového řádu platí, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

subjektů. Jádrem sporu v této věci o výši daně je tedy posouzení, zda daňová povinnost byla správně a co nejúplněji stanovena z tabákových výrobků zajištěných dne 26. 8. 2012 ve skladovém areálu v Lužkovicích a zda se tyto tabákové výrobky staly základem pro vyměření daně i v důsledku nápravy odběru vzorků v odvolacím řízení dne 5. 12. 2014 a po ověření jejich množství a jejich převážení i dne 19. 1. 2016. Obecně totiž nelze přisvědčit žalobkyni v tom, že vůbec nelze vycházet z výsledků původní analýzy – vzorků odebraných dne 28. 8. 2012 a 29. 8. 2012 porovnané s analýzou nově provedenou – ze vzorků odebraných dne 5. 12. 2014, resp., z převážení tabákových výrobků dne 19. 1. 2016. To ovšem za předpokladu, že v průběhu zajištění výrobků, procesu odběru vzorků nedošlo k takovým vadám, které by zapříčinily znehodnocení, změnu množství či jejich zaměnitelnost.

90. V dané věci není mezi účastníky řízení sporu o tom, že tabákové výrobky byly dne 26. 8. 2012 ve skladovém prostoru v Lužkovicích zajištěny a přepraveny na jiné skladovací místo z iniciativy orgánů činných v trestním řízení a pro účely trestního řízení a že na místě nebyla zajištěna procedura odběru vzorků dle stávající správní praxe – Metodického postupu pro odběr vzorků tabáku a tabákových výrobků ze dne 25. 1. 2007 (dále jen „Metodický postup“ nebo „interní předpis“) a v souladu s tímto interním předpisem. Byť z obsahu jednotlivých protokolů o odběru vzorků dne 28. 8. 2012 a 29. 8. 2012 a následně i z protokolů o zkoušce vyplývá specifikace vzorku, název, obal, s fotodokumentací balení, váha či množství a způsob zabezpečení celní páskou, je skutečností, že žalobkyně nebyla přítomna odběru vzorků, vzorky u řezaného tabáku a tabákového odpadu nebyly pořízeny ve 3 alternativách vzorku (laboratorní, referenční a rozhodčí), kdy část vzorku má být ponechána kontrolovanému subjektu (bod 4.3. vnitřního předpisu). K tomu v dané věci nedošlo a tato vada z protokolů o odběru, zaznamenávajících toliko odběr 2 vzorků - laboratorního rozhodčího (pro CTL a celní úřad) vyplývá. Pochybení při odběru vzorků potvrzuje i záznam Celního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 13. 10. 2014, který konstatuje porušení služebního předpisu č. 3/2011 ve věci pracovního postupu při odběru a manipulaci se vzorky. Nadto žalobkyně byla s výsledky analýz tohoto odběru vzorků seznámena až dne 4. 11. 2015 při nahlížení do spisu, tj. po novém odběru vzorků v odvolacím řízení ze dne 5. 12. 2014, jímž se napravoval původní nezákonný odběr vzorků, ačkoliv o předání odběru původních vzorků žádala již dříve. O tom svědčí i před soudem provedený důkaz položkami 127 a 120 a následně i záznam Celního úřadu ze dne 13. 10. 2014 ze správního spisu, tj. v den, kdy dle žalobkyní dokazované korespondence měly být původně odebrané vzorky předány, avšak nebyly. Celní úřad pochybení při původním odběru vzorků obhajoval tím, že tabákové výrobky byly zajištěny policejním orgánem v rámci úkonů trestního řízení a je třeba odlišovat policejní složky Celní správy a správce daně jako samostatné útvary.
91. Zákonností odběru vzorků se zabýval Nejvyšší správní soud již ve svých rozhodnutích, kdy v rozsudcích např. č. j. 9Afs 3/2010-58 a č. j. 7Afs 278/2014-22 zmínil nezbytnost osobní přítomnosti kontrolovaného subjektu u odběru vzorků, pořízení protokolu o této přítomnosti a vyžádání jeho vyjádření. Na druhou stranu, je-li prokázán odběr vzorků a jejich předání CTL Nejvyšší správní soud v jiném rozsudku č. j. 9Afs 78/2009-59 vyslovil názor, že *neúčast daňového subjektu při odběru vzorků nemůže mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé, nejsou-li zde „opodstatněné pochybnosti“, že se vzorkem bylo nezákonně manipulováno nebo jinak byl znehodnocen, či byly změněny jeho rozhodné vlastnosti*. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku porovnával rozdíly v důsledcích pochybení u odběru

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

vzorků v případě výrobků, které v té věci posuzoval a které měly jisté balení (složení tekutin v originálních neporušených obalech) oproti jinému svému rozsudku ve věci č. j. 7Afs 45/2007, kde šlo o fyzický odběr vzorků, jejich manipulaci a skladování u tabákových výrobků, kde připustil následek znehodnocení mechanicko fyzikálních či chemických vlastností těchto vzorků, neboť v případě tabáku význam mělo místo odběru vzorků v balení, mechanismus odběru, balení odebraného vzorku, skladování a přeprava, a to vše ve vztahu k možnosti poškození vzorku. (tabákové listy, tabáková drť), což mohlo ovlivnit sazební zařazení dováženého zboží. Nejvyšší správní soud následně právě s ohledem na rozdíly v komoditě zboží rozlišoval úvahy o tom, zda *neúčast* kontrolované osoby při odběru vzorků měla či nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného o daňové povinnosti.

92. S ohledem na uvedené je v této věci žalobkyně nezbytně posoudit, zda porušení správní praxe při odběru vzorků je v projednávané věci takovou vadou vzbuzující dle judikatury Nejvyššího správního soudu opodstatněné pochybnosti o tom, že se vzorkem bylo nezákonně manipulováno či byly změněny jeho rozhodné vlastnosti.
93. S přihlédnutím k nezákonnému odběru vzorků tabákových výrobků spočívajícímu v postupu v rozporu s interním předpisem, a to v návaznosti na jejich urychlený převoz (bez odběru vzorků) do jiného skladovacího prostoru, bez možnosti správce daně činit úkony v souladu s Metodickým postupem, a dále současně s přihlédnutím k dalším skutečnostem zjištěným ze správního spisu a i z dokazování před soudem, městský soud v dané věci takové opodstatněné pochybnosti seznal.
94. Předně soud považuje za podstatné nejen to, že žalobkyně nebyla přítomna odběru vzorků ve dnech 28. 8. 2012 a 29. 8. 2012 poté, kdy byly tabákové výrobky zajištěny a odvezeny ze skladu v Lužkovicích, mimo dispozici žalobkyně a správce daně, ale nebyla seznámena ani s analýzou takto odebraných vzorků v Celně technické laboratoři. K tomu se ještě přidružuje fakt, že náprava chybného odběru vzorků byla realizována ve stádiu odvolacího řízení po delší době, nejprve dne 6. 2. 2014 (byť v dané věci nerelevantní z hlediska stopy 5 a 8, které nebyly dle vyjádření žalovaného základem pro vyměření daně), avšak zejména dne 5. 12. 2014 při novém odběru vzorků a dne 19. 1. 2016 při místním šetření, kde teprve až po odběru vzorků bylo ověřováno množství tabákových výrobků jejich hmotnost, pravděpodobně tedy zboží z krabic převzatých z Protokolu o prohlídce jiného prostoru ze dne 28. 8. 2012. Protokol o místním šetření ze dne 19. 1. 2016 totiž původ krabic neuvádí a protokolovaný souhlas zástupce žalobkyně se vztahuje toliko k hmotnosti a počtu cigaret ověřovaných, nikoliv k totožnosti zboží, k němuž žalobkyně naopak do protokolu uplatnila své výhrady. Za nepřehlédnutelnou a neméně zásadní opodstatněnou pochybnost přistupující k uvedeným okolnostem však soud považuje důkaz získaný zčásti ze správního spisu a zčásti z dokazování provedeném při jednání před soudem z fotodokumentace skladu, v němž se tabákové výrobky do 5. 12. 2014 a zřejmě i do 19. 1. 2016 nacházely. Z fotodokumentace skladování tabákových výrobků ve skladovém prostoru SHR Godula Hnojník ke dni 5. 12. 2014, tj. ke dni pro věc relevantních napravovaných odběrů vzorků, jejichž analýza byla dle doplnění dokazování v odvolacím řízení rozhodující pro stanovení daňové povinnosti žalobkyně, vyplývá tak nedostatečné a nedbalé zajištění a označení výrobků v obalech, v nichž byly tabákové výrobky skladovány, že lze stěží takový stav považovat za průkazný pro ztotožnění vzorků původně nezákonně odebraných. To přesto, že nové protokoly o odběru vzorků ze dne 5. 12. 2014 v popisu a označení zboží (až

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

na výjimku protokolu č. j. 570302-14-12-007 , který má být adekvátní k původnímu protokolu o odběru vzorků ze dne 29. 8. 2012 ze č. j. 136600-12-08-010 – rozdíl v označení kartonů) vyznívá v porovnání shodně co do označení zboží, počtu balení, hmotnosti a případně počtu. Nicméně skutečnosti, které tyto protokoly prokazují, vycházejí jednak z původních nezákonných odběrů a dále z odběrů dne 5. 12. 2014 v místě, kde stav zajištění tabáku (otevřené, nezajištěné a neoznačené či nedostatečně označené krabice, obaly) jednoznačně nepřesvědčují o tom, o jaké jde výrobky, že s výrobky žalobkyně nebylo manipulováno, a tedy, že i pro další analýzy byly odebrány vzorky z komodity zajištěné u žalobkyně dne 26. 8. 2012. S ohledem na důkaz fotodokumentací ze dne 19. 1. 2016 dle položek 31-44 spisu předloženého žalobkyní a fotodokumentací v počtu 10 snímků ze skladování výrobků ke dni 5. 12. 2014, předložených při ústním jednání, u kterých lze jen u snímků č. 9 a 10 nalézt označení jednoho předmětného vzorku č. j. 136600-12-08-011 a které svědčí o nedbalém a přístupném skladování tabákových výrobků, nelze vyvrátit tvrzení žalobkyně o tom, že ve skladu se nalézaly tabákové výrobky i jiného skladovatele a že zde není riziko zaměnitelnosti, neboť k situaci převozu tabáku z Lužkovic a ke stavu a místu jeho skladování ve skladu SHR nevyplývají ze správního spisu konkrétní údaje. I kdyby soud připustil, že snímky krabic zachycují jen strany krabic neoznačené, stav těchto krabic, zčásti otevřených a nezajištěných v úplnosti celní páskou včetně jiných označení neodpovídajících předmětným protokolům (snímek č. 8) nepřesvědčují o opaku. Argumentace žalovaného, že protokoly o odběru vzorů ze dne 5. 12. 2014 včetně protokolů o zkoušce k těmto odběrům přinášejí dle napadeného rozhodnutí totožné výstupy i v provedených analýzách vzorků původních i následných, není co do tohoto srovnání přezkoumatelná, neboť žalovaný v napadeném rozhodnutí výsledky protokolů o zkouškách ve vztahu k původním protokolům o zkouškách nikterak neporovnává, neodůvodňuje, jen konstatuje jejich shodnost. Takto konstatovaná shodnost závěrů nemůže mít být pojata jako přednostní a jediný argument, jde-li o věc hromadnou, o komoditu, u níž jde, jak bylo výše uvedeno s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, významné posuzování nikoliv výrobku jako takového, ale také předchozí místo odběru vzorku, mechanismus jeho odběru, balení, skladování a přeprava.

95. Ač žalobkyně poukazovala na pochybnosti ohledně ztráty určitého množství tabákového výrobku stopy 8 a posléze objevení stopy 8 v původním množství a na odběr vzorku, ve dvou vzorcích, avšak do 3 sáčků, které žalobkyně příkladmo uváděla k nejisté identifikaci odebraných výrobků, žalovaným byl posléze vysvětlen tento způsob odběru a soud nemá důvod takovému způsobu odběru nedůvěřovat. Nicméně přesto toto znamená, že s ohledem na postup policejních orgánů a poněkud upozaděné úloze správce daně v důsledku odvozu tabákových výrobků z Lužkovic, nebyla záznamům o odběru vzorků věnována dostatečná pozornost a přesnost pro účely vyměření daně. To způsobilo i další postup, kdy dne 5. 12. 2014 byly opakovaně odebrány vzorky tabáku a teprve až 19. 1. 2016 bylo ověřováno množství a hmotnost druhů tabákových výrobků a množství krabic bylo, jak ostatně i žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, odhadováno. Oproti skutečnosti, že tabákové výrobky nebyly v těchto parametrech ztotožněny ke dni nového odběru dne 5. 12. 2014, ale až při místním šetření dne 19. 1. 2016, soud však nenalezl při úkonech převažování a přepočítávání tabáku *jiná* pochybení, která namítá žalobkyně. Správní orgán použil certifikované váhy, zohlednil váhové odchylky logickými úvahami ohledně ztráty hmotnosti tabáku, zohlednil hmotnost obalového materiálu, námitky žalobkyně v tomto směru tedy obstojí jen z hlediska časového prodlení ztotožnění komodity, která byla předmětem přepočítání vážení.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

96. Soud nemůže přisvědčit obhajobě správce daně, že kroky či postup Generálního ředitelství cel v pozici policejního orgánu při trestním zajištění tabáku nedeterminuje zákonnost vyměření daně. V dané věci není podstatné, jaké úkoly plní jednotlivé útvary celní správy, ale je podstatné, zda celní úřad v pozici správce daně opatřil včas a v úplnosti (v souladu s interním předpisem) takové podklady, na základě nichž bylo možné stanovit správnou výši daňové povinnosti, aniž by vyměření daně provázely skutečnosti vyvolávající opodstatněné pochybnosti. Výše uvedené situace při původním odběru vzorků a náprava odběru včetně nových analýz vzorků uskutečněných až po déle než 2 letech a ověření množství a převážení výrobků až po více než 3 letech, které *jedině* byly základem pro závěry napadeného rozhodnutí, tak nejsou dostatečně spolehlivé pro závěr o stanovení správné výše daňové povinnosti.
97. Soud samozřejmě nemůže přehlédnout, že žalobkyně sama podala daňové tvrzení, o což žalovaný také opírá své závěry. Ačkoliv je otázkou, proč žalobkyně, která je dle závěrů Nejvyššího správního soudu jednoznačně plátcem daně, nadále usiluje o zrušení napadeného rozhodnutí, ačkoliv daňová povinnost jí byla vyměřena odlišně od daňového tvrzení v nižší částce, nezbývá, než se v případě žalobkyně, která se zjevně s výší daně v napadeném rozhodnutí nesmířila, zabývat i jejím tvrzením, že daňové tvrzení bylo z její strany podáno na základě neznalosti o údajích ohledně množství a sazebního zařazení zboží, které se nacházelo v jejím skladu, což vyplývá ze správního spisu, totiž, že údaje ke svému daňovému tvrzení žalobkyně seznala jak při odběru vzorků ze dne 6. 2. 2014 ohledně nejasností ke stopě č. 8, tak z pozdějšího nahlížení do spisu, kde se dozvěděla předpokládanou výši spotřební daně, a také rozdíly v množství tabákového odpadu. Pochybnosti vyvolávají i postupy v nápravě daňových přiznání za měsíc březen 2012 a srpen 2012 tak, jak bylo prověřováno správcem daně při ústním jednání dne 13. 8. 2013, když mělo dojít k omylům v označení měsíců zdaňovacího období a kdy vyšlo najevo, že žalobkyně vycházela při podání daňových tvrzení až z poznatků získaných při nahlédnutí do spisu. Dne 12. 6. 2014 pak žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání s výzvou k vrácení přiznané daně. Vzhledem k těmto skutečnostem, k trvání žalobkyně na podané žalobě, k odlišnému stanovení daně oproti daňovému tvrzení lze tedy stěží dovodit, že žalobkyně při podání daňového tvrzení disponovala údaji majícími vliv na správné stanovení výše daně. Nadto z provedených důkazů ze správního spisu i spisu předloženého žalobkyní při jednání před soudem vyplynulo, že žalobkyni až do 13. 10. 2014 k její žádosti a k urgencím žádosti a ani po tomto datu nebyly předány výsledky původního odběru vzorků pro účely posouzení sazebního zařazení majícího vliv na výši daně v podání daňového tvrzení.

X. Závěr

98. Na základě shora uvedených skutečností Městský soud v Praze dospěl k závěru, že v řízení o stanovení výše spotřební daně došlo k řadě pochybení při nakládání s tabákovými výrobky jak při jejich zajištění dle Protokolu o prohlídce jiných prostor, tak při odebrání vzorků, neboť výchozí odběr vzorků nebyl proveden podle vnitřního předpisu a dle pokynů celního úřadu a pod jeho dohledem tak, jak stanoví nařízení Rady (EHS) č. 2913/92. Při aktuálním, výchozím odebrání vzorků nebyly dodrženy formality dle vnitřních metodických postupů tak, aby mohl být jednoznačně zjištěn druh výrobků a jeho sazební zařazení pro účely spotřební daně a aby je bylo možné, v případě jejich přemístění do jiného skladu následně ztotožnit. Nadto způsob skladování tabákových

výrobků se značným časovým odstupem od jejich zajištění po dobu do nového odběru vzorků, zčásti v otevřených a neoznačených krabicích, případně bez jasného určení místa příslušejícího žalobkyni, pak nezaručovalo, že se zbožím nebylo manipulováno a že jde v úplnosti dle Protokolu o prohlídce jiných prostor o totožné výrobky co do množství a kvality. Na základě těchto okolností provázely daňové řízení od počátku nejen pochybnosti správce daně, ale následně z důvodu dispozice se zbožím orgány policie pro účely trestního řízení, bez součinnosti žalobkyně a dohledu správce daně i snižená možnost žalobkyně unést proti pochybnostem správce daně důkazní břemeno prokázání výše její daňové povinnosti.

99. Žalovaný tedy nemohl uzavřít, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno prokázání výše daňové povinnosti a vyjít z důkazů, které vyplynuly z nezákonného způsobu získání vzorků a skladování zboží.
100. Z uvedených důvodů Městský soud v Praze napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil pro vady řízení mající vliv na zákonnost stanovení výše daně a věc dle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právními závěry soudu a o daňové povinnosti žalobkyně rozhodne tak, aby výše daně vycházela z podkladů a skutkových okolností, které i přes vady řízení lze považovat za věrohodné a příznačné pro okolnosti vzniklé kolem žalobkyně, což lze učinit v součinnosti se žalobkyní a aby tak učinil postupy, které by co nejvíce odpovídaly daným skutkovým okolnostem. Je na úvaze, zda bude možné např. použití důkazů z trestního řízení, v němž byly tabákové výrobky posuzovány (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 8/2015-42), přičemž nelze vyloučit ani stanovení daně podle pomůcek. Žalobkyně ostatně na odběr a předání vzorku v trestním řízení ze dne 22. 5. 2013 poukazovala, žalovaný v napadeném rozhodnutí však tuto námitku odmítl posuzovat.
101. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 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 úspěch, proto jí soud přiznal náhradu nákladů řízení.
102. Náklady řízení tvoří soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady právního zastoupení.
103. Náklady právního zastoupení byly přiznány žalobkyni za dobu právního zastoupení advokátem od předložení plné moci ze dne 16. 8. 2021 a dle doloženého vyúčtování právního zástupce ze dne 15. 10. 2021. Náhrada nákladů řízení náleží žalobkyni za 5 úkonů právní služby (převzetí věci, účast při jednání dne 19. 8. 2021, písemné vyjádření ze dne 9. 9. 2021, písemné vyjádření ze dne 4. 10. 2021 a účast při jednání dne 13. 10. 2021) po 3 100 Kč dle § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. a dále za 5x paušál po 300 Kč dle § 13 odst. 3 cit. vyhlášky, s připočtením částky DPH ve výši 3 570 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty z částky 17 000 Kč.
104. Náklady dále tvoří náklady na cestovné k soudu ze sídla zástupce žalobkyně a zpět, za 2 cesty k soudnímu jednání v délce 4x 202 km, při spotřebě dle TP 7,9 l/100 km, při ceně 1 l motorové nafty 27,20 Kč dle vyhl. č. 333/2018 Sb. včetně náhrady za 1 km cesty ve výši 4,40 Kč Cestovné tak činí částku 6 402 Kč včetně daně z přidané hodnoty.

105. Náhrada za promeškaný čas je dána v souvislosti s cestami zástupce žalobkyně k soudu a činí za při jedné cestě trvající 1 hod. 57 min., tj. za 16 započatých půlhodin dle § 14 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu částku 1 936 Kč včetně daně z přidané hodnoty.
106. Daň z přidané hodnoty je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).
107. Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, činí tedy 31 908 Kč.

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 13. října 2021

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu