



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Lenky Oulíkové a Mgr. Miroslava Makajeva v právní věci

žalobkyně: **Genito s. r. o.**, IČO: 03410064,
se sídlem Koudelov 43, Vrdy,
zastoupena advokátem JUDr. Radimem Hanákem, Ph.D.,
se sídlem Hvězdova 2c, Praha,

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**,
se sídlem Budějovická 7, Praha,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 9. 2021, č. j. 26751-5/2021-900000-317,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 9. 2021, č. j. 26751-5/2021-900000-317, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 13 200 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Radima Hanáka, Ph.D., advokáta.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl její odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 3. 2017, č. j. 56428/2017-610000-32.4 (dále jen „rozhodnutí o propadnutí“), a toto rozhodnutí potvrdil. Správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje: H. T.

uvedeným rozhodnutím rozhodl o propadnutí 11 060,4 kg surového tabáku podle § 134zzc odst. 3 zákona

č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 157/2015 Sb. (dále jen „zákon o spotřebních daních“), za použití § 42d odst. 1 písm. a) téhož zákona.

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyšel z toho, že u žalobkyně v areálu ve Z. bylo při místním šetření provedeném dne 6. 8. 2015 zjištěno skladování surového tabáku. Celkem měla mít evidenčně naskladněno 25 549 kg surového tabáku. Ke dni konání místního šetření byla skutečná skladová zásoba, umístěná v budově č. 2, 14 459 kg. Poté, co správce daně umožnil žalobkyni na místě daný úbytek vysvětlit, byla zpřístupněna budova č. 1 její provozovny, kde správce daně zjistil skladování upraveného surového tabáku v celkem 112 kartonech o čisté hmotnosti 11 060,4 kg (tedy zjevně chybějící rozdíl). Surový tabák nalezený v budově č. 2 provozovny byl v původním neupraveném stavu. Naproti tomu v budově č. 1 byl nalezen surový tabák umístěný v původních kartónech, do nichž byl vložen vnitřní igelit (nezbytný pro zachování vlhkosti vlhčeného surového tabáku), kartóny byly bez štítků a tabák byl rozvolněný (načechranější) a vlhčený. Při místním šetření byla ostatně zjištěna linka na rozvolnění a vlhčení tabáku v budově č. 2. Úpravu tabáku potvrzují zjištění Celně technické laboratoře, podle jejíchž analýz byly v případě surového tabáku zjištěného v budově č. 1 užity látky pro stabilizaci tabáku, které byly nadto nalezeny v provozovně žalobkyně.
3. Žalovaný dále popsal rozhodné důkazy. V průběhu řízení zjistil, že proti žalobkyni je souběžně vedeno trestní řízení pro trestný čin krácení daně a jedním z vyšetřovaných skutků je rovněž obchodování se surovým tabákem v období od června do srpna 2015. Proto prostudoval trestní spis a spisový materiál doplnil o podklady z trestního řízení. Na základě těchto podkladů přistoupil k výsledku svědka T. D., který vypověděl, že žalobkyně obchodovala se surovým tabákem. V provozovnách míchala surový tabák a dál jej distribuovala do sítě odběratelů, což bylo před účinností novely zákona o spotřebních daních (zákon č. 157/2015 Sb.). Po účinnosti novely bylo v plánu namíchat to, co zbylo na skladě. K odprodeji namíchaného zboží již nedošlo, protože ho zajistil správce daně. Svědecká výpověď T. D. potvrdila zjištění správce daně.
4. Dále žalovaný vyšel z odposlechů telefonních hovorů, které uskutečnily osoby pracující pro žalobkyni, z nichž je zřejmé, že ještě v červenci 2015 byla linka na úpravu surového tabáku v provozu. Vyplynulo z nich například, že ještě v červenci se „napařovalo“ a „kotle vyvíjely studenou páru“, sháněly se díly na kotle, odsávání pevných částic, přičemž se mělo jednat o součástky k „recyklačce“. B. Č. zjišťovala, zda nevádí, že receptura bude na tunu, aby to vyšlo na celé krabice. V den konání místního šetření další z osob neměla vpustit celníky do provozovny, neboť bylo potřeba „stopit evidenci“. Uvedené skutečnosti ve svém souhrnu dostatečně potvrdily i druhý závěr relevantní pro aplikaci § 134zz odst. 2 zákona o spotřebních daních, tedy že k nedovoleným úpravám předmětného surového tabáku docházelo také po účinnosti novely zákona o spotřebních daních, tj. po 1. 7. 2015.
5. Žalovaný dále vycházel z výpovědi M. Ř., bývalého zaměstnance žalobkyně, kterou učinil dne 1. 6. 2017 na Policii České republiky v rámci trestního řízení a z níž vyplývá, že nejvíce se míchal tabák před místním šetřením správce daně, a to 1 – 4 t týdně.

6. Žalovaný se také zabýval obsahem výpovědí 7 svědků, jejichž výslech navrhla žalobkyně. Jedná se o bývalé zaměstnance či osoby zainteresované na činnosti žalobkyně nebo s ní spojené společnosti JPS Plastic s. r. o. Část svědků je spolu se žalobkyní trestně stíhána v uvedené trestní věci, část zůstala v postavení svědků. Již jen s ohledem na vazby na žalobkyni a současné zájmy osob v probíhajícím trestním řízení shledal žalovaný, že je třeba k výpovědím přistupovat mírně rezervovaně a zkoumat, zda mohou odpovídat reálnému běhu událostí. Všichni žalobkyní navržení svědci vypověděli, že surový tabák se míchal jen do 30. 6. 2015, od 1. 7. 2015 se již nemíchal, pouze se doprodával. Hovory zaznamenané odposlechy se podle svědků týkaly linky na úpravu plastu, jejíž části se nacházely v provozovně. Žalovaný však taková tvrzení nepovažuje za dostatečná, nevyvrací dříve prokázané skutečnosti. Dle žalobkyně a jí navržených svědků byla po 1. 7. 2015 linka na úpravu surového tabáku demontována a odvezena a před či po dni 1. 7. 2015 byla v provozovně smontována linka na recyklaci plastů tak, aby už byla v červenci 2015 v provozu namísto linky na úpravu surového tabáku, a její provoz tedy dostatečně vysvětloval mj. shora uvedené odposlechy. Jenže v tomto kontextu svědci mlží či poskytují protichůdná tvrzení. Žalovaný se zabýval postupně každou výpovědí a uzavřel, že jsou vzájemně roztržité a rozporné, a proto nevěrohodné. Zásadně se rozchází v klíčových aspektech časového zařazení demontáže a odvozu linky na úpravu surového tabáku po účinnosti novely dne 1. 7. 2015 a montáže a zprovoznění nové linky na recyklaci plastů v obou budovách provozovny, které jsou klíčové pro vyvrácení skutkové verze tvrzené žalobkyní. Výpovědím svědků také přímo odporuje fotodokumentace pořízená při místním šetření správce daně.
7. Z fotodokumentace (celkem 134 snímků), podrobné legendy k fotodokumentaci pořízené správcem daně i z plánu areálu provozovny (s podrobným popisem obsahu obou budov) v jejich spojení vyplývá, že ke dni místního šetření 6. 8. 2015, tedy v inkriminované době 5 týdnů po účinnosti novely zákona o spotřebních daních, nedošlo k demontáži linky na úpravu surového tabáku v budově č. 2 provozovny. Ke dni místního šetření bylo také v provozovně kompletní příslušenství potřebné pro úpravu surového tabáku (vstupní surový tabák, obalový kartónový materiál, balení vnitřních igelitů, nádrže s chemickými látkami, dokonce krabice s filtry do cigaret, cigaretovými dutinkami, cigaretovými papírky, igelitovými obaly na tabák do cigaret atp.) Dle fotodokumentace zůstala linka včetně veškerého příslušenství i s připojením k elektrické energii (na ovládacím panelu svítí zelené tlačítko) vizuálně ve stavu, v jakém mohla být v provozu k úpravě surového tabáku ještě den před místním šetřením, včetně rozsypaných zbytků tabáku u linky a uvnitř linky. Naopak se ve vnitřních prostorách obou budov provozovny nenacházela žádná sestavená a zprovozněná linka na recyklaci plastů, o jejímž provozu by mohla být v odposleších řeč. Nikde venku ani uvnitř obou budov se nenachází ani jakékoli příslušenství takové linky, potřebné pro její provoz či představující výstup z takového provozu (vstupní plasty určené k recyklaci, výstupní „regranulát“, chemikálie potřebné pro užívanou „recepturu“, obalový materiál na výstupní „regranulát“ atp.) Toliko na třech fotografiích v budově č. 1 je na souhrnné ploše cca 4 x 4 m zachyceno uskladnění většího množství součástí rozloženého stroje, z nichž některé jsou baleny v igelitu, který by po jeho náročném sestavení mohl být strojem (nikoli linkou) na úpravu plastů. V žádném případě se nemohlo jednat o novou linku, na jejíž pořízení dostala žalobkyně dotaci přes 5

mil. Kč, která měla být zprovozněna až v říjnu 2015. Technologie této linky je natolik obsáhlá, že by musela být zprovozněna současně v obou provozních budovách. Z rozloženého stavu, v jakém se torzo stroje nacházelo v den místního šetření (množství součástí, uložení na dvou místech místnosti skladu, pokrytí souvislou vrstvou prachu), považuje žalovaný za zřejmé, že nebylo v předchozím měsíci sestaveno ve funkční stroj na úpravu plastů, k zajištění jehož provozu (pro tvrzené čištění vstupních plastů) by byla též užívána pára, jak řeší některé dotčené osoby v odposlechnutých telefonních hovorech. Ani není zřejmé (žalobkyně k torzu stroje nepředložila žádnou dokumentaci), zda vůbec nějaká část stroje by mohla generovat páru a k čemu by mohla pára sloužit.

8. Žalovaný také uvedl, že souvisejícím šetřením zjistil, že se žalobkyní spojená společnost JPS Plastic s. r. o. dne 7. 7. 2021 na webových stránkách <https://www.plasticportal.cz> zveřejnila inzerát ID č. 202114271 na prodej „Recyklační linky na zpracování odpadové LDPE/HDPE fólie, model LE 600/50“. Na základě fotografií lze spolehlivě ztotožnit vyobrazené zařízení se strojem, který se dne 6. 8. 2015 nacházel ve zcela demontovaném stavu v provozovně žalobkyně. Ačkoliv žalovaný nedisponuje podrobnou technickou dokumentací předmětného zařízení, již z jeho vyobrazení a technické specifikace je zřejmé, že je připojen jen na přívod elektrické energie, plasty v jediném bubnu zpracovává sekáním či drcením a není zde žádný další (jiný) tlakový buben na generování páry k „čištění plastů“ ani přívod vody pro takovou sekundární technologii. Tedy

i při pomnutí výše hodnocených stěžejních skutečností (zcela demontovaný, zaprášený stav stroje dne 6. 8. 2015, který v červenci 2015 nemohl být v provozu) je zřejmé, že i v sestaveném stavu ke svému provozu neužívá „parní“ čištění vstupních plastů a nemůže být oním zařízením, jehož provoz byl řešen v odposlechnutých hovorech.

9. Dále se žalovaný věnoval vyjádření žalobkyně ze dne 11. 8. 2021. V první řadě uvedl, že při výpovědi svědka T. D. přihlédl k tomu, že se jedná o nepřímého svědka. Závěry žalovaného jsou nicméně vybudovány na jiných svěbytných podkladech a výpověď zmíněného svědka je v kontextu ostatních důkazů marginální. Dále uvedl, že k protokolu o výpovědi svědka M. Ř. z trestního řízení z roku 2017, který žalobkyně označuje za nepoužitelný, si opatřil také korespondující protokol pořízený policejním orgánem z roku 2020, přičemž je oba založil do správního spisu. Svědek vypovídal shodně, byť v případě druhého výsledku méně podrobně. Protokol o výpovědi z roku 2017 je plně použitelným důkazním prostředkem, neboť nejnovější judikatura Ústavního soudu (nález ze dne 21. 1. 2020, sp. zn. IV. ÚS 3139/19) potvrzuje, že výslech svědka provedený v roce 2017 nebyl zatížen vadou spočívající v tom, že žalobkyně nebyla řádně zastoupena při existenci důvodů nutné obhajoby. Inkriminované 2 – 3 věty svědka Ř. obsažené v protokolu z roku 2017 jsou jen jedním z řady fragmentů, bez něhož se hodnotící mozaika, na níž je založeno napadené rozhodnutí, spolehlivě obejde (zejména objektivní odposlechy z července 2015 vs. nepravdivá alternativní obrana žalobkyní navržených svědků, přesvědčivě vyvrácená především pořízenou fotodokumentací).
10. Závěrem se žalovaný vyjádřil též k předložené evidenci surového tabáku. Ve vztahu k závěrům rozhodnutí tato evidence nemá žádnou relevantní vypovídací hodnotu. Evidenci, stejně jako excelovou tabulku označenou jako „Skladový přehled_strips_scrap_Genito_2014_2015“, označil za neprůkazné a nevěrohodné.

Obsah podání účastníků

11. Žalobkyně v žalobě nejprve zdůraznila, že důkazní břemeno v tomto řízení spočívá na žalovaném, který měl prokázat, že úprava surového tabáku probíhala v areálu užívaném žalobkyní za účinnosti § 134zz odst. 2 zákona o spotřebních daních (tj. v době od 1. 7. 2015).
Do této novelizace totiž činnosti spojené se surovým tabákem nebyly nikterak upraveny, natož zakázány. Ani po 6 letech řízení však nepovažuje své (údajné) neoprávněné nakládání se surovým tabákem, jež mělo být přípravou k nelegální výrobě tabákových výrobků, za prokazané.
12. Žalobkyně v průběhu celého řízení konstantně tvrdí, že se surovým tabákem nakládala výhradně před účinností novely. To ve svých výpovědích potvrdilo i 7 svědků, kteří se podíleli na její činnosti. Žalovaný rozhodl v přímém rozporu s výpověďmi těchto svědků. Výpovědi označil za nepravdivé, což dovedl z dílčích nejasností v jejich výpovědích. V tomto kontextu žalobkyně poukázala na to, že žalovaný již jednou v této věci rozhodl, ale jeho rozhodnutí zrušil zdejší soud rozsudkem ze dne 24. 10. 2019, č. j. 46 Af 27/2017 - 41, a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, s čímž se ztotožnil i Nejvyšší správní soud (viz rozsudek ze dne 20. 7. 2021, č. j. 3 Afs 376/2019 - 87). V důsledku prvotního nesprávného postupu žalovaného trvalo rozhodování více než 6 let, což činí důkazní situaci velmi problematickou. Svědky nelze „brát za každé slovo“ s ohledem na značný časový odstup. S ohledem na prvotní nesprávný postup žalovaného nelze nepřesnosti ve výpovědích přičítat k tíži žalobkyni, nýbrž za to plně odpovídá žalovaný.
13. Následně se vyjádřila jednotlivě k výpovědi každého ze svědků a shrnula, co vypověděli. Z jejich výpovědí jasně vyplynulo, že linka na zpracování surového tabáku byla v provozu pouze do 30. 6. 2015 (tj. do účinnosti novely).
14. Výpověď svědka T. D. měla být vyhodnocena jako účelová, nepravdivá a bez jakéhokoliv vztahu k rozhodným skutečnostem. Jedná se o nepřímého svědka, který měl být s činností žalobkyně obeznámen pouze z doslechu od jiných osob. Žalobkyně poukázala na to, že p. D. usiluje o status spolupracujícího obviněného [dle § 178a zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“)] a dlouhodobě vypovídá nepravdivě v neprospěch žalobkyně. Nadto neoprávněně vyráběl řezaný tabák a v rámci probíhajícího trestního řízení na něm tedy leží hlavní vina, čímž je zvýrazněna neobjektivita jeho výpovědi. Jeho výpověď je nepoužitelná také proto, že správce daně na začátku výsledku předložil svědkovi protokol o výpovědi z trestního spisu, aby si zajistil, že bude vypovídat „správně“. Proti tomuto postupu se žalobkyně ohradila stížností podle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), která byla správcem daně zamítnuta. Tímto postupem ovšem správce daně výpověď znehodnotil. Správce daně měl usilovat o naplnění podstaty svědeckého výsledku (§ 96 daňového řádu).

a docílit toho, aby svědek vlastními slovy vypověděl o tom, co je mu známo. Parafrázování dřívějšího protokolu postrádá smysl.

15. Žalovaný dále vyšel z důkazních prostředků, které jsou součástí trestního spisu. Ty jsou ovšem v napadeném rozhodnutí vytržené z kontextu, překroucené a nepravdivé. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí dopustil nezákonného postupu, v rámci nějž rozebírá každé dílčí sdělení svědků z protokolů a výsledku a rozebírá každou nejasnost, zdůrazňuje je a dovozuje z nich, že každá z těchto dílčích nejasností způsobuje nepravdivost celého výsledku. Přestože svědci shodně potvrdili, že k úpravě surového tabáku docházelo pouze do účinnosti novely, žalovaný jejich výpovědím neuvěřil. Eventuální dílčí odchylky nejsou předmětem řízení (např. kdy byla rozebrána linka na zpracování surového tabáku). Nelze z nich také paušálně dovozovat nepravdivost výpovědi jako celku.
16. Žalobkyně v souvislosti s rozmontováním linky na úpravu surového tabáku považuje za nepřípustné, aby v případě, že se svědci po 6 letech neshodnou, zda k demontáži došlo během července či srpna 2015, byla celá jejich výpověď vyhodnocena jako nevěrohodná. Čím delší je časový úsek mezi danou událostí a výpovědí, tím spíše je nutné akceptovat nepřesnosti ve výpovědích, což ostatně plyne i z judikatury (rozsudky NSS ze dne 17. 8. 2017, č. j. 7 Afs 330/2016 - 29, a ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 Afs 2/2013 - 26). Postup žalovaného, jenž účelově provedl výsledky co nejpozději, lze označit za snahu o znemožnění unesení důkazního břemene. V souvislosti s tím žalobkyně poukázala též na to, že v průběhu předmětného řízení byla porušena zásada postupovat v řízení bez zbytečných průtahů a byly porušeny interní lhůty pro vedení daňového řízení. První rozhodnutí žalovaného bylo zdejším soudem zrušeno v roce 2019, žalovaný pak následně s dalším rozhodováním otálel, dokud se žalobkyně neobrátila na nadřízený orgán (Ministerstvo financí) s podnětem na nečinnost dle § 38 daňového řádu.
17. Žalobkyně namítla, že otázka převezení linky na Slovensko je pro projednávanou věc irelevantní. Samotné vlastnictví linky na úpravu surového tabáku (i za předpokladu, že by ještě byla funkční) totiž samo o sobě není a nemůže být porušením § 134zz odst. 2 zákona o spotřebních daních. Rozpornost jednotlivých výpovědí, která spočívá v marginálním aspektu odvozu linky na Slovensko, tedy není podstatná. Úkolem žalovaného bylo prokázat, že úprava surového tabáku probíhala v provozovně žalobkyně po 1. 7. 2015, což se mu nepodařilo.
18. Dále se vyjádřila k existenci linky na recyklaci plastů, která měla být užívána od července 2015. Žalovaný ověřil z Centrální evidence dotací, že žalobkyně v červenci 2015 linku na zpracování plastu neužívala. Žalovaný ovšem evidentně pátral po dotaci udělené žalobkyni. Daná dotace však byla přidělena společnosti JPS Plastic s. r. o. Části linky pak v provozovně žalobkyně byly prokazatelně již v červenci 2015, ostatně jsou i součástí fotodokumentace. Z dotace získané žalobkyní v průběhu podzimu 2015 byla pořízena nová linka na recyklaci plastu zcela jiného typu. Části linky byly provozovány a zkoušeny již v době, kdy byla linka teprve navážena do provozovny. Kdy byla linka zprovozněna jako celek, na tom nic nemění. Rozhovory zachycené v odposlých se týkají právě testování nové linky na zpracování plastů, nikoliv nakládání se surovým tabákem. Tvzení žalovaného, že části linky byly zabalené v igelitu, a tedy zcela nezpůsobilé provozu, jsou účelová a ničím nepodložená. Absence plně zprovozněné linky v areálu je irelevantní, její části totiž byly zkoušeny, což žalovaný nikterak nevyvrátil. Parní kotel byl v předmětné

době v přístěnku provozní budovy. Kotel byl pořízen zvlášť jako samostatná součást technologie, která nebyla kryta dotací. Není předmětem fotodokumentace pořízené správcem daně při místním šetření, což ovšem nelze klást k tíži žalobkyni, neboť ta není oprávněna úkolovat pracovníky správce daně, co mají konkrétně dokumentovat. Žalovaný do napadeného rozhodnutí vtělil fotografie areálu, na nichž se však nachází linka na recyklaci plastů, nikoliv surového tabáku. Co se týče fotografií zbytku surového tabáku pod linkou, nezbyvá než podotknout, že místní šetření proběhlo pouhých 37 dní po účinnosti nové právní úpravy.

19. Žalobkyně také polemizovala s použitelností svědeckých výpovědí (z trestního řízení) z roku 2017, z nichž žalovaný částečně vyšel. V roce 2019 totiž dozorový státní zástupce Vrchního státního zastupitelství v Praze vyhodnotil výsledky z roku 2017 jako nezákonné, neboť žalobkyni měl být ustanoven opatrovník, k čemuž nedošlo. Zmocnění tehdejšího zástupce žalobkyně nebylo uděleno v souladu se zákonem a s ohledem na to, že se jednalo o případ nutné obhajoby a žalobkyně nebyla řádně zastoupena, k výsledkům z roku 2017 nebylo možné přihlídnout. V trestní větvi případu bylo v roce 2020 opětovně doručeno žalobkyni usnesení o zahájení trestního stíhání a v únoru 2020 opětovně provedeny výsledky, tentokrát za dodržení všech procesních práv obviněných. Žalovaný však převzal nezákonné výpovědi z roku 2017 a z nich vycházel.
20. Žalobkyně se konkrétně zabývala okolnostmi, které uvedl svědek Ř., v jehož výpovědích shledal žalovaný rozpory. Svědek Ř. v roce 2017 vypověděl, že nejvíce se surový tabák míchal do zásahu celníků. Policejní orgán tuto skutečnost nepovažoval za stěžejní, proto se jí dále nezabýval. Přestože svědek Ř. následně uvedl, že se v roce 2017 spletl a uvedl nesprávnou informaci, žalovaný ji převzal do napadeného rozhodnutí. Svědek také vypovídal nepřesně ohledně své pracovní smlouvy, což žalobkyně opírá o předložený evidenční list důchodového pojištění. V případě, že by přetrvaly nejasnosti v jeho výpovědi, navrhla jeho výslech při jednání před soudem.
21. Závěrem poukázala na to, že do daňového řízení doložila veškerou evidenci surového tabáku vyhotovenou ke dni 30. 9. 2015 na základě účetních předpisů. Žalovaný k této evidenci uvedl, že nemá žádnou vypovídací hodnotu. Přestože tabulka byla vytvořena dodatečně, představuje veškerou evidenci žalobkyně (za roky 2014 a 2015). Je v ní uvedeno, kolik tabáku bylo prodáno bez úprav a jaké množství prošlo namícháním. Žalobkyně se domnívá, že tím prokázala, že vše početně odpovídá. Správce daně dříve dovozoval, že k úpravě tabáku muselo dojít po 1. 7. 2015, neboť k míchání byl použit tabák naskladněný po tomto datu. Evidence sestavená žalobkyní toto vyvrací. Uzavřela, že s ohledem na bezchybnou evidenci se žalovanému nepodařilo prokázat, že by žalobkyně postupovala v rozporu s § 134zz odst. 2 zákona o spotřebních daních. Další důkazy, o které žalovaný napadené rozhodnutí opřel, považuje s ohledem na výše uvedené za nedostačující, nepoužitelné či nesprávně vyložené, protože je napadené rozhodnutí nezákonné.
22. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že za jeden z mála věcných žalobních bodů považuje tvrzení žalobkyně týkající se existence parního kotle spojeného s linkou na zpracování plastů, který se měl údajně nacházet v samostatném přístěnku a nebyl součástí linky. K tomu žalovaný v první řadě podotkl, že ačkoliv byla žalobkyně seznámena s podklady napadeného rozhodnutí, tuto okolnost dříve netvrdila, a žalovaný tedy v tomto směru nemohl doplnit dokazování. Připustil, že přístěnek není na fotografiích zachycen. Poukázal však na to, že předmětná linka na recyklaci plastů, kterou měla žalobkyně údajně

provozovat, je napojena výhradně na elektrickou energii a voda při jejím provozu není využívána. To plyne mj. i z inzerátů společnosti JPS Plastic s. r. o., která tuto linku opakovaně nabízí k prodeji. Žalobkyně pak dále nikterak neprokázala, že by při provozu předmětné linky skutečně mohla být využita voda. Nepředložila technickou dokumentaci, technické označení kotle či doklad o jeho pořízení, ani jakýkoliv jiný dokument, kterým by prokázala své tvrzení. Neprokázala však ani to, z jakého důvodu se dle žalobkyně testoval kotel („napařovalo se“ dle odposlechů), ale zbytek linky na recyklaci plastů ležel v rozloženém stavu, přičemž bylo patrné, že linku dlouhou dobu zjevně nikdo nepoužil. Naopak linku na úpravu surového tabáku našel správce daně zcela sestavenou, a dokonce zapojenou do elektřiny. Ovšem ani obsah výsledků nesvědčí o užívání linky na zpracování plastů. Při zpracování plastů se běžně „nenapařuje“, stejně tak pro užití (dle žalobkyně) nové linky na zpracování plastů by postrádalo smysl shánět díly na kotle, odsávání pevných částic, přičemž se mělo jednat o díly pro „recyklačku“. Ze zjištěných okolností je zjevné, že v provozovně žalobkyně se nacházela plně funkční linka na úpravu surového tabáku, včetně všech částí, a zcela absentoval jakýkoliv prvek, který by svědčil o provozu linky na zpracování plastů. Dále popsal fungování linky na úpravu surového tabáku včetně jejího

připojení k tzv. duplikátorovému kotli, který není parní, nýbrž je ohříván externím zdrojem tepla dodávaným pomocí připojeného zaizolovaného potrubí vedeného v přístěnku, kde je umístěn spalovací kotel generující horkou páru. Jednalo se o naftový kotel, který není na žádné z fotografií. Důvod jeho umístění do venkovního výklenku je však zřejmý, tedy snaha zamezit znehodnocení tabáku naftou užívanou k provozu kotle. Tyto závěry potvrzuje odborné vyjádření Celně technické laboratoře. Pakliže by žalobkyně tyto okolnosti popírala, navrhl žalovaný výslech Dr. Ing. J. M. z Celně technické laboratoře, jenž podepsal zmíněné odborné vyjádření. Závěrem také podotkl, že se žalobkyně mylí, pokud se domnívá, že svou verzi příběhu nemusí prokázat. Pakliže žalovaný předestřel a osvědčil jednu verzi, je její plné právo tuto verzi vyvracet. K tomu je však potřeba přiložit přesvědčivé argumenty a důkazy.

23. Žalobkyně v replice uvedla, že jí nelze klást k tíži, že skutečnosti týkající se kotle uvedla až v žalobě, neboť jediným úkonem, při němž mohla reagovat na zcela novou procesní situaci, byla výzva dle § 115 daňového řádu. Žalobkyně se dříve než v žalobě k uvedeným skutečnostem vyjádřit nemohla. Taktéž doložení dokumentů či důkazů o existenci kotle, na jejichž absenci poukázal žalovaný ve svém vyjádření, by bylo snazší, pokud by k takové výzvě došlo již před 6 lety, tedy na začátku řízení, když ještě žalobkyně disponovala dokumenty k lince na recyklaci plastů. Zopakovala, že břemeno důkazní tíží žalovaného, nikoliv ji. Toto břemeno žalovaný neunesl, neboť své závěry opírá o dezinterpretaci jediného pojmu z procesně nepoužitelného odposlechu. K dokazování nicméně mělo dojít již v průběhu daňového řízení, nikoliv až nyní před soudem. Během řízení došlo k porušení ustanovení o vedení řízení, neboť žalovaný žalobkyni dostatečně nevyzval k doplnění potřebných skutečností a jejich prokázání, což je nepřijatelné. Bylo povinností správce daně provádět dokazování do doby, kdy mohlo dokazování vnést do věci nové skutečnosti. V praxi není vyloučeno vydat dvě výzvy dle § 115 daňového řádu. Jelikož sám žalovaný navrhuje důkazní prostředky a poukazuje na to, že žalobkyně nepředložila některé doklady (na což ovšem nebyla dříve upozorněna), je zřejmé, že dokazování nelze považovat za dokončené. Žalovaný byl proto povinen vydat výzvu dle § 92 odst. 4 daňového řádu k prokázání rozhodných skutečností. Dále žalobkyně namítla, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný v něm vyšel z odposlechů z trestního

řízení, které však v jiném řízení nemohou být použity (§ 88 odst. 6 trestního řádu).

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

24. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
25. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
26. Soud rozhodl o žalobě bez jednání dle § 76 odst. 1 s. ř. s. Dokazování neprováděl.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu, dosavadní průběh řízení

27. Ze správního spisu vyplývá, že dne 6. 8. 2015 provedl správce daně místní šetření v provozovně žalobkyně na adrese X. O místním šetření sepsal protokol č. j. 126337-2/2015-610000-32.4, ze kterého plyne, že v budově č. 2 bylo zjištěno 14 459 kg surového tabáku naskladněného před 1. 7. 2015 a 21 220 kg surového tabáku naskladněného po 1. 7. 2015. Dle listiny vyhotovené žalobkyní, označené „Inventura ke dni 30. 6. 2015 Surové tabákové listy“, bylo ke dni inventarizace evidencně naskladněno 25 549 kg surového tabáku. Ke dni konání místního šetření byl zjištěn úbytek evidovaného stavu zásob surového tabáku naskladněného do 30. 6. 2015 v množství 11 090 kg a skutečná skladová zásoba činila pouze 14 459 kg. Dále správce daně v budově č. 2 provozovny zjistil linku na úpravu tabáku (rozvolnění, vlhčení atp.; nejedná se o řezací stroj).
28. V rámci místního šetření žalobkyně nebyla schopna prokázat platby za nakoupený a prodaný surový tabák, stejně jako zaúčtování přijatých a vystavených faktur za surový tabák. Potřebné doklady neměla k dispozici. Na dotaz, co se dále děje se surovým tabákem nacházejícím se v budově č. 2, žalobkyně sdělila, že zde je surový tabák uložen a následně rozdělen do beden v množství po 100 kg. V protilehlé budově č. 1 skladuje tabák určený k dalšímu prodeji. Po umožnění přístupu do budovy č. 1 správce daně zjistil skladování dalšího surového tabáku ve dvou provozních místnostech. V místnosti s vyvýšeným stropem bylo nalezeno celkem 32 kartonů surového tabáku po cca 100 kg, ve druhé místnosti bylo nalezeno 80 kartonů surového tabáku. Po otevření krabic bylo zjištěno, že oproti originálním balením od dodavatele (skladovaným v budově č. 2) se jedná o načechnější a navlhčený tabák uložený v igelitu, který se používá u surového tabáku ke snížení odparu vlhkosti před vlastním zpracováním na řezacím stroji k výrobě tabákových výrobků. Surový tabák skladovaný v budově č. 2 je balen v kartonech bez vnitřního igelitu. Tabákové listy nalezené v budově č. 1 měly různou škálu barevnosti od nažloutlé až po nahnědlou. Tato skutečnost vedla celní úřad k důvodnému podezření, že surový tabák nalezený v budově č. 1 byl dále upravován. Všechny kartony nalezené v budově č. 1 byly zároveň zbaveny veškerého označení (štítků), které by umožňovalo ztotožnění surového tabáku s fakturami.
29. Správce daně pristoupil podle § 134zcc odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních k zajištění upraveného surového tabáku skladovaného v budově č. 1 ve 112 kartonech (kartony označeny čísly 1 až 112), a to s ohledem na podezření, že se surovým tabákem bylo nakládáno v rozporu s § 134zz odst. 2 zákona o spotřebních daních, neboť surový

tabák určený pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků byl dále upravován strojovým rozdělením a zvýšením vlhkosti. Celkem po převážení bylo zajištěno 11 060,4 kg upraveného surového tabáku. Také odebral vzorky jednak ze zajištěného surového tabáku nalezeného v budově č. 1, jednak z tabákových listů nacházejících se v budově č. 2 a požádal Celně technickou laboratoř o prověření deklarovaného složení (fyzikálně-chemické parametry) a odborné posouzení, zda byl tabák zpracován nebo upravován. Z místního šetření byla pořízena fotodokumentace, která je součástí správního spisu.

30. Dne 11. 8. 2015 vydal správce daně rozhodnutí č. j. 126337-3/2015-610000-32.4 (dále jen „rozhodnutí o zajištění“), kterým v souladu s § 134zzc odst. 1 písm. a) a odst. 2 zákona o spotřebních daních za použití § 42 a § 42a téhož zákona rozhodl o zajištění surového tabáku v množství celkem 11 060,4 kg skladovaného v budově č. 1. Zajištěný surový tabák skladovaný pro jiný účel než výrobu tabákových výrobků byl uložen v kartonech bez jakéhokoli označení umožňujícího jeho ztotožnění s předloženými fakturami a inventarizačním zápisem žalobkyně. Zajištěný surový tabák byl v kartonech rozvolněn, vykazoval stopy vlhkosti, různorodou barevnou škálu tabákových listů a byl uložen v igelitu, který se používá k eliminaci odparu vlhkosti u tabáku určeného pro zpracování na řezacím stroji a následnou výrobu tabákových výrobků. Touto úpravou se předmětný surový tabák odlišoval od surového tabáku v budově č. 2 uloženého v kartonech bez igelitu, lisovaného, označeného štítky dodavatele umožňujícími jeho identifikaci s předloženými fakturami. Navíc v budově č. 2 je umístěn stroj na zpracování surového tabáku (resp. jeho rozvolnění). Dne 19. 8. 2015 žalobkyně podala odvolání proti rozhodnutí o zajištění. Dne 15. 2. 2016 vydal žalovaný rozhodnutí č. j. 4997/2016-900000-304.7, kterým na základě doplněného dokazování zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí o zajištění.
31. Podle analýzy provedené v září 2015 Celně technickou laboratoří obsahují vzorky surového tabáku uskladněného v budově č. 1 oproti vzorkům surového tabáku uskladněného v budově č. 2 přídatné látky glycerol a 1,2-propandiol, které jsou užívány ke stabilizaci tabáku.
32. Dne 15. 3. 2017 vydal správce daně rozhodnutí o propadnutí 11 060,4 kg surového tabáku.
33. Proti rozhodnutí o propadnutí podala žalobkyně odvolání. V první řadě rozporovala zjištění manipulace se surovým tabákem skladovaným v budově č. 1. Ačkoliv mělo být zjištěno, že se jedná o načechnější a navlhčený tabák uložený v igelitu, v kartonech s odstraněnými štítky, nedokládají tyto skutečnosti, jak a kdy byl surový tabák upravován. Dále žalobkyně odkázala na konstatování Celně technické laboratoře, že se jedná o sušený tabák upravený částečným odřepíkováním, v němž byly pouze použity také látky pro stabilizaci tabáku. Namítla, že rozhodnout o propadnutí surového tabáku podle § 134zz odst. 2 zákona o spotřebních daních je možné jen tehdy, pokud by bylo prokázáno, že byl upravován a k relevantní úpravě došlo po účinnosti novely zákona o spotřebních daních (po 1. 7. 2015). Podle žalobkyně je možné i po účinnosti novely skladovat surový tabák upravený před účinností novely. Žalobkyně nikdy netvrdila, že by před 1. 7. 2015 surový tabák neupravovala za účelem dalšího prodeje. K tomu doplnila, že ohledně předmětného již částečně upraveného surového tabáku se dne 30. 6. 2015 jednatel žalobkyně a účetní žalobkyně paní B. Č. dotazovali u správce daně (pracoviště Kutná Hora), jak s tímto částečně namíchaným surovým tabákem naložit. Bylo jim sděleno, že zákon takovou situaci neupravuje. To podle žalobkyně svědčí o tom, že mícháno bylo jen do 29. 6. 2015, a k prokázání této skutečnosti navrhla výslech úředních osob správce daně jako svědků.

34. Žalovaný odvolání proti rozhodnutí celního úřadu zamítl rozhodnutím ze dne 25. 7. 2017, č. j. 23381-2/2017-900000-302. Toto rozhodnutí žalovaného následně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení zdejší soud rozsudkem ze dne 24. 10. 2019, č. j. 46 Af 27/2017 - 41. Kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku zdejšího soudu byla zamítnuta rozsudkem NSS ze dne 20. 7. 2021, č. j. 3 Afs 376/2019 - 87. Soudy zaujaly právní názor, že rozhodnout o propadnutí surového tabáku z důvodu dle § 134zzc odst. 1 písm. a) ve spojení s § 134zz odst. 2 zákona o spotřebních daních lze pouze tehdy, jestliže k nedovolenému upravování surového tabáku došlo po 1. 7. 2015. Nepostačuje, že byl upravený surový tabák skladován, popř. prodáván, i po 1. 7. 2015.
35. Žalovaný se v dalším řízení opětovně zabýval námitkami žalobkyně, přičemž respektoval závazný právní názor soudů.
36. S ohledem na zjištění, že je proti žalobkyni vedeno trestní řízení, nahlédl žalovaný dne 3. 2. 2021 do trestního spisu a pořídil úplnou kopii spisového materiálu v elektronické podobě.
37. Za účelem doplnění podkladů byl dne 23. 4. 2021 vyslechnut správcem daně svědek T. D. Svědek vypověděl, že žalobkyně obchodovala se surovým tabákem. V provozovně míchala surový tabák a dále jej distribuovala do sítě odběratelů. Po účinnosti novely bylo v plánu namíchat, co zbylo na skladě. Odprodej namíchaného zboží se nestihl kvůli zásahu správce daně. Tyto informace získal svědek od osob, které za žalobkyni jednají, konkrétně R. P., M. P. a B. Č. V souvislosti s odběrem zboží od žalobkyně hovořil svědek mnohokrát s R. P. o tom, že p. P. bude pokračovat v úpravě surového tabáku také po účinnosti novely zákona o spotřebních daních. Po účinnosti novely však již svědek od žalobkyně tabák neodebíral. Sdělil, že mu tyto osoby řekly o namíchání předmětného surového tabáku během července 2015 v souvislosti se změnou legislativy v rámci každodenní komunikace, neboť se zajímal o dodávky zboží.
38. Součástí správního spisu jsou tyto listiny pocházející z trestního řízení, které žalovaný získal do své dispozice při nahlížení do trestního spisu: pokračování v protokolu o výsledku T. D. ze dne 2. 2. 2017, č. j. KRPA-387804-186/TČ-2016-000097_SMID, protokol o výsledku svědka Berana ze dne 25. 5. 2017, č. j. KRPA-387804-409/TČ-2016-000097_SMID, protokol o výsledku svědka Zejdy ze dne 22. 5. 2017, č. j. KRPA-387804-403/TČ-2016-000097_SMID, pokračování v protokolu o výsledku svědka Zejdy ze dne 18. 2. 2020, č. j. KRPA-387804-914/TČ-2016-000097-SMID, protokol o výsledku svědka Kepky ze dne 22. 5. 2017, č. j. KRPA-387804-404/TČ-2016-000097_SMID, protokol o výsledku svědka Polanského ze dne 22. 5. 2017, č. j. KRPA-387804-405/TČ-2016-000097_SMID, protokol o výsledku svědka Ř. ze dne 1. 6. 2017, č. j. KRPA-387804-422/TČ-2016-000097_SMID, pokračování v protokolu o výsledku svědka Ř. ze dne 18. 2. 2020, č. j. KRPA-387804-915/TČ-2016-000097-SMID, protokol o výsledku svědka Tvrdíka ze dne 1. 6. 2017, č. j. KRPA-387804-420/TČ-2016-000097_SMID, a návrh na podání obžaloby ze dne 30. 9. 2020, č. j. KRPA-387804-941/TČ-2016-000097-SMID.
39. Dále je součástí spisu scan 4 listů neznámého (neoznačeného) dokumentu, jenž zachycuje některé údaje týkající se odposlechů telefonních hovorů – listy 5542 až 5545 spisu č. j. KRPA-387804/TČ-2016-000097-SMID.
40. Žalobkyně dne 17. 5. 2021 doplnila své odvolání. V doplnění brojila proti výsledku T. D. Ten po téměř šesti letech od rozhodného dne (oproti sdělení z roku 2017) rozšiřuje počet osob, od nichž měl údajně slyšet, že žalobkyně upravovala surový tabák i po 1. 7. 2015. Při svém výsledku v roce 2017 uvedl, že tuto informaci slyšel pouze od R. P., nyní vypověděl,

že mu byla sdělena třemi lidmi. Za rozhodné považuje, že svědek je toliko nepřímý, neboť nebyl přítomen předmětným úkonům. Svědka také označila za nevěrohodného, neboť se v trestním řízení snaží dosáhnout postavení spolupracujícího obviněného. Žalobkyně navrhla vyslechnout dalších 7 svědků.

41. Správce daně vyslechl všech 7 svědků dle návrhu žalobkyně (R. P., M. P., Bc. B. Č., M. Ř., M. B. staršího, M. B. mladšího a J. T.). Všichni shodně uvedli, že surový tabák byl míchán pouze do 30. 6. 2015, po tomto datu k další úpravě surového tabáku nedocházelo.
42. Žalobkyně byla seznámena s hodnocením provedených důkazů ze strany žalovaného výzvou ze dne 27. 7. 2021. Vyjádřila se k němu podáním ze dne 11. 8. 2021, v němž navrhla opětovný výslech všech svědků, kteří byli správcem daně vyslechnuti v červnu 2021. Současně předložila dvě evidence surového tabáku.
43. Žalovaný další dokazování neprováděl a vydal žalobou napadené rozhodnutí.

Posouzení žalobních bodů

44. Podle § 134zz odst. 2 zákona o spotřebních daních nesmí být surový tabák, se kterým je nakládáno pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků, dále zpracováván nebo upravován.
45. Podle § 134zzc odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních správce daně zajistí surový tabák, popřípadě i dopravní prostředek, který jej dopravuje, jestliže zjistí, že je s ním nakládáno v rozporu s § 134zz.
46. Podle § 134zzc odst. 2 a 3 zákona o spotřebních daních pro zajištění podle odstavce 1 se použijí obdobně ustanovení tohoto zákona upravující řízení o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku. Ve věci zajištěného surového tabáku, popřípadě i dopravního prostředku, se použijí obdobně ustanovení § 42b až § 42e.
47. Při rozhodování o zajištěném surovém tabáku se postupuje podle § 42b až § 42e zákona o spotřebních daních „pouze“ obdobně, přičemž je třeba vycházet ze zákonem stanovených důvodů, které mohou vést k zajištění surového tabáku. V daném případě byl surový tabák zajištěn podle § 134zzc odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, tedy z důvodu nakládání se surovým tabákem v rozporu s § 134zz odst. 2 téhož zákona (zpracovávání nebo upravování surového tabáku).
48. Z § 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních vyplývá, že správce daně, který rozhodl o zajištění surového tabáku, bezodkladně zahájí řízení, jehož cílem je prokázat, zda se surovým tabákem bylo nakládáno způsobem uvedeným v § 134zzc odst. 1 písm. a) ve spojení s § 134zz odst. 2 téhož zákona. Pokud se zajištěným surovým tabákem nebylo nakládáno způsobem uvedeným v § 134zzc odst. 1 písm. a) ve spojení s § 134zz odst. 2, rozhodne správce daně o uvolnění surového tabáku [§ 42c odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních]. Pokud správce daně nerozhodne o uvolnění surového tabáku, rozhodne o jeho propadnutí v případě, že je vlastník surového tabáku znám [§ 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních].
49. Sporná otázka, k níž se vztahují žalobní body uvedené v žalobě, se týká hodnocení provedených důkazních prostředků a z toho plynoucího skutkového závěru, že žalobkyně upravovala surový tabák po 1. 7. 2015, tedy nakládala s ním v rozporu s § 134zz odst. 2 zákona o spotřebních daních.

50. Žalobkyni lze přisvědčit, že důkazní břemeno ve vztahu ke sporné otázce tíží správce daně (potažmo žalovaného). Ve vztahu k ní se neuplatní standardní rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, a to ačkoliv se v řízení dle zákona o spotřebních daních užije daňový řád [§ 1 odst. 4 písm. b) zákona o spotřebních daních]. Tento závěr vyjádřený již v rozsudku NSS ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85, ve vztahu k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se uplatní i na řízení vedená za účinnosti daňového řádu. Jinak by tomu mohlo být v případě, kdy by spornou otázkou bylo, zda zajištěný předmět spotřební daně byl řádně zdaněn apod. V nyní posuzované věci se nicméně nejedná o prokazování otázky řádného zdanění, nýbrž o prokazování skutkové otázky, zda bylo v rozhodném časovém období (tj. po 1. 7. 2015) nakládáno se surovým tabákem způsobem, který zákon zakazuje. Důkazní břemeno tak tíží výlučně správní orgány.
51. V odůvodnění napadeného rozhodnutí se prolínají dvě argumentační roviny. V té první žalovaný hodnotí provedené důkazní prostředky z toho hlediska, zda lze mít v jejich souhrnu za prokázané, že žalobkyně nakládala se zajištěným surovým tabákem v rozporu s § 134zz odst. 2 zákona o spotřebních daních (tedy míchala tabákové listy a upravovala je přídatnými látkami) v době po 1. 7. 2015. Dospívá k závěru, že tomu tak bylo. Z výše uvedeného plyne, že žalovaný je odpovědný za správné zjištění skutkového stavu ve vztahu k této otázce, tíží jej důkazní břemeno. V druhé argumentační rovině se žalovaný vypořádává s obranou žalobkyně. Potřeba vystavět tuto obranu vznikla v návaznosti na odposlechy telefonní komunikace pořízené v trestní věci a jejím účelem je předestřít odlišnou skutkovou verzi, která by dala obsahu odposlechu jiný význam. Žalobkyně tvrdí, že v odposlechnuté komunikaci jde o zkoušení některých částí zařízení na recyklaci plastů. Ve vztahu k této druhé argumentační rovině nelze *stricto sensu* uvažovat o důkazním břemenu. Úkolem žalovaného bylo vypořádat se s obranou žalobkyně, tedy vyvrátit, že by skutkový průběh událostí mohl být odlišný, než jak o něm usoudil žalovaný. Jde tedy o vyvrácení pochybností o tom, že žalovaný zjistil skutkový stav úplně a správně. Je pochopitelné v zájmu žalobkyně, aby její obrana obstála, tedy aby ji co nejvíce podepřela důkazními návrhy, nicméně nelze hovořit o tom, že by ji tížilo důkazní břemeno.
52. Žalovaný vystavěl svůj závěr, že žalobkyně upravovala surový tabák, jenž byl zajištěn v její provozovně, po 1. 7. 2015, na 4 důkazních prostředcích:
- 1) výpověď svědka T. D. učiněná v řízení o zajištěném surovém tabáku provedená podle daňového řádu;
 - 2) odposlechy pořízené v trestní věci;
 - 3) výpověď svědka M. Ř. učiněná dne 1. 6. 2017 v trestním řízení provedená podle trestního řádu;
 - 4) místní šetření provedené správcem daně v provozovně žalobkyně dne 6. 8. 2015 podle daňového řádu.
53. Pokud jde o výpověď svědka T. D., ten při výsledku provedeném správcem daně dne 23. 4. 2021 uvedl, že z doslechu od R. P., M. P. a B. Č. ví, že k míchání tabáku docházelo i po 1. 7. 2015. Žalobkyně vznesla v řízení o odvolání četné výhrady proti průběhu výsledku i hodnocení výpovědi svědka ze strany žalovaného. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tyto výhrady v úplnosti nevypořádal (např. výhradu, jak mohl svědek získat informace od uvedených osob prostřednictvím telefonního spojení, když při provádění odposlechu

nebyla zachycena vůbec žádná komunikace těchto osob se svědkem). Žalovaný na str. 29 a 30 napadeného rozhodnutí uznal námitku žalobkyně, že se jedná o nepřímý důkaz (svědectví z doslechu), a označil tuto svědeckou výpověď jako marginální. Vysvětlil, že skutkový závěr žalovaného o úpravě tabáku po účinnosti novely je vybudován zcela nezávisle na této výpovědi na jiných podkladech rozhodnutí, výrok napadeného rozhodnutí se o tuto svědeckou výpověď neopírá. To umožnilo žalovanému uzavřít, že výhrady žalobkyně ke svědecké výpovědi nemají význam pro řešenou věc. Je tedy zřejmé, že žalovaný vypořádal námitky žalobkyně tak, že výpověď svědka T. D. vyloučil z okruhu podkladů rozhodnutí, o něž by byl opřen závěr žalovaného, že žalobkyně upravovala surový tabák po 1. 7. 2015. Žalovaný tak sám „odštěřil“ tento pramen důkazu, jenž podle něj prokazoval, že k úpravě surového tabáku docházelo i po účinnosti novely.

54. S ohledem na právě uvedené se soud nezabýval výhradami, které k průběhu výslechu svědka správcem daně a hodnocení jeho výpovědi ze strany žalovaného vznesla žalobkyně v žalobě. Z napadeného rozhodnutí je nepochybné, že skutkový závěr, který žalobkyně napadá, se neopírá o výpověď svědka D. Zabývat se námitkami žalobkyně by proto bylo neúčelné.
55. K druhému důkaznímu prostředku – odposlechům – soud uvádí, že součástí správního spisu jsou pouze 4 listy neoznačeného dokumentu, které jsou opatřeny číslem 5542 – 5545. Není důvodu nepřijmout tvrzení žalovaného, že se jedná o odposlechy pořízené v trestní věci, které žalovaný získal při nahlížení do trestního spisu. Žalovaný se odvolává na 4 telefonní hovory zaznamenané na této listině. Prvním z nich je hovor mezi M. P. a T. uskutečněný dne 9. 7. 2015 v 11:48:57 hod. V listině je hovor, který trval 3:27 min., shrnut takto: „*P. potřebuje díly na kotle, odsávání pevných částic, říká, že jde o recyklačku*“. Dále je připojena poznámka: „*kotle slouží pro zpracování tabáku !!!!*“. Druhý hovor se uskutečnil mezi týmiž osobami dne 15. 7. 2015 v 12:35:56 hod. a trval 2:23 min. Jeho obsah je v listině shrnut takto: „*během hovoru říká, P., že mu brácha říkal, že ty kotle ve Zbr. teď vyvíjí studenou páru*“. Je připojena poznámka: „*páru potřebují na zpracování tabáku*“. Třetí hovor se uskutečnil mezi B. Č. a M. P. dne 28. 7. 2015 v 10:49:41 hod., trval 27 vteřin a jeho obsah je zaznamenán takto: „*Č. se ptá, jestli nevdá, že receptura bude na tunu, aby to vyšlo na celé krabice*“. Čtvrtý hovor se uskutečnil mezi M. P. a M. Ř. dne 6. 8. 2015 v 8:09:54 hod. a trval 3:34 min. Jeho obsah je zaznamenán takto: „*M. říká Ř., že Bára tam jede. Mají na ní počkat. Je potřeba stopit tu evidenci co jsem tam nechával včera. Pak tam dorazí právník. Ř. se ptá jestli tam maj zůstat. M. říká že ano aby tam neslídili*“. Žalovaný se dále odvolává na pátý hovor, který se měl uskutečnit mezi R. P. a M. Ř. dne 13. 7. 2015 v 8:31 hod. a při němž se měl R. ptát, zda napařují. Tento telefonní hovor ovšem není zaznamenán v listině, která je součástí správního spisu. Je pouze reprodukován v protokolu o výslechu svědka M. Ř. ze dne 1. 6. 2017.
56. O výklad odposlechnutých telefonních hovorů se vede mezi účastníky řízení spor, a to jak v odvolacím řízení, tak v řízení soudním. Zatímco žalovaný vykládá telefonní hovory tak, že jejich předmětem je úprava surového tabáku (míchání, napařování), žalobkyně tvrdí, že v nich jde o zkoušení součástí zařízení na recyklaci plastů. Odposlechy považuje žalovaný za závažný důkazní prostředek, který poskytl důkaz o tom, že surový tabák byl upravován po 1. 7. 2015. Tento důkazní prostředek má tak silnou vypovídací hodnotu, že lze s jeho pomocí překlenout nedostatky ostatních důkazních prostředků (viz např. str. 30 napadeného rozhodnutí).
57. S ohledem na uplatněné žalobní body je na soudu, aby se zabýval výkladem písemných

záznamů o provedených odposleších a posoudil, zda prokazují, že po 1. 7. 2015 byla prováděna úprava surového tabáku. Soud se nicméně tímto žalobním bodem nemohl zabývat, neboť mu v tom bránila vada řízení před správním orgánem, k níž musel z toho důvodu přihlídnout i bez námítky žalobkyně (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 - 84). Tato vada řízení spočívá ve způsobu provedení důkazního prostředku. Žalovaný tento důkazní prostředek provedl jako listinu, přičemž listina neobsahuje doslovný přepis telefonních hovorů, nýbrž pouze kusé shrnutí jejich obsahu. Některé telefonní hovory jsou opatřeny poznámkou, přičemž není zřejmé, zda jde o poznatek získaný zpracovatelem listiny mimo odposlechy, nebo z odposlechů obecně, či z konkrétního odposlechnutého hovoru, k němuž je poznámka připojena. Odposlech je důkazní prostředek upravený v trestním řádu a je-li užít v jiném řízení (zde v řízení dle daňového řádu), měl by být proveden stejným způsobem jako v trestním řízení.

58. Vrchní soud v Praze v usnesení ze dne 18. 1. 2001, sp. zn. 4 To 3/2001 (publ. pod Rt 56/2001 Sb. NS), uvedl: *„Má-li být záznam telekomunikačního provozu užít jako důkaz, je třeba k němu připojit protokol s uvedením údajů o místě, času, způsobu a obsahu provedeného záznamu, jakož i o osobě, která záznam pořídila (§ 88 odst. 4 tr. ř.). Předpokladem provedení důkazu záznamem telekomunikačního provozu je tedy sepsání protokolu o tomto úkonu, který musí obsahovat zákonem stanovené podstatné náležitosti, musí tedy splňovat určité formální podmínky. Nedostatek splnění těchto formálních podmínek, zejména pokud jde o údaje o místě, času, způsobu provedení záznamu, jakož i osobě, která záznam pořídila, lze však podle názoru vrchního soudu odstranit, a to i v řízení před soudem, stejným způsobem jako v případě odstranění formálních nedostatků protokolu sepsaného o jakémkoliv jiném úkonu trestního řízení, např. i výsledkem osoby, resp. osob, které se provedení úkonu zúčastnily, popř. jej provedly, a to v postavení svědka. Takový postup nelze považovat za nepřipustnou manipulaci se záznamy telekomunikačního provozu a rozhodně se tento postup nevymyká možností soudu. Podstatnou náležitostí protokolu o záznamu je i uvedení údajů o obsahu provedeného záznamu. Ze samotného znění zákona vyplývá, že zákon nestanoví jako podstatnou náležitost předmětného protokolu přepis jednotlivých hovorů na provedeném záznamu, ale že postačuje uvedení údajů o času jednotlivých hovorů, číslech a osobách uživatelů účastnických stanic, tedy osobách volajících a volaných. Pro tento výklad svědčí i skutečnost, že důkazem je samotný záznam telekomunikačního provozu, v němž obsah hovorů je zachycen. Přepis jednotlivých hovorů obsažený v protokolu nepochybně zjednodušuje provedení důkazu záznamem telekomunikačního provozu a v nesporných případech, kdy o záznamech nevznikají pochybnosti, se lze spokojit s provedením důkazu čtením přepisu telefonických hovorů v protokolu. V případech, kdy vznikají pochybnosti, je však třeba provést důkaz samotným záznamem.“*
59. S ohledem na výše uvedené není pochyb, že součástí správního spisu nebyl záznam telefonních hovorů (tedy zvuková nahrávka), nýbrž pouze výše zmíněná část listiny (patrně protokolu o odposlechu). Dále je nepochybné, že shrnutí obsahu telefonních hovorů obsažené v listině je mezi stranami sporné, každá mu přikládá jiný obsah a interpretuje jej odlišným způsobem. Za těchto okolností tedy bylo nezbytné opatřit záznam telefonních hovorů a provést jej v řízení přehráním hovorů. Trestní řád umožňuje provést důkaz záznamem telefonních hovorů jejich předložením stranám k nahlédnutí (viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 10. 7. 2019, sp. zn. 4 Tdo 427/2019). Žalovaný však žádným z těchto způsobů nepostupoval, provedl důkaz nesprávným způsobem a tím zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Tato vada brání soudu v tom, aby se vypořádal s tvrzením žalobkyně, že se při telefonních hovorech řešily otázky

související se zařízením na recyklaci plastů, a aby prověřil správnost závěru žalovaného, že se v hovorech řešilo upravování surového tabáku.

60. Dříve, než žalovaný v dalším řízení přistoupí k provedení odposlechnů telefonních hovorů způsobem dle trestního řádu, zváží, zda lze tento důkazní prostředek v daném řízení vůbec použít. Tuto úvahu žalovaný doposud neučinil, tedy přinejmenším ji nezachytil v odůvodnění napadeného rozhodnutí či alespoň v jiné listině, která je součástí správního spisu. Bude přitom vycházet z ustálené judikatury NSS (viz rozsudky ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012 - 62, ze dne 21. 11. 2018, č. j. 7 Afs 202/2018 - 41, a ze dne 28. 5. 2021, č. j. 2 Afs 375/2019 - 46, srov. též rozhodnutí ve věcech kárných ze dne 16. 9. 2010, č. j. 12 Ksz 1/2010 - 131, a ze dne 24. 5. 2017, č. j. 16 Kss 1/2017 - 183). Byť sama žalobkyně v soudním řízení namítla, že odposlechy nejsou v daném řízení použitelným důkazním prostředkem s ohledem na § 88 odst. 6 trestního řádu, učinila tak až v replice, tedy po lhůtě pro uplatnění žalobních bodů dle § 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s. K opožděnému žalobnímu bodu nemohl soud přihlídnout, přičemž jeho předmětem není vada řízení, která by soudu bránila přezkoumat žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu včas uplatněných žalobních bodů, soud tedy není povinen přihlídnout k němu i bez včasné námítky.
61. Žalovaný dále vycházel z listiny – protokolu o výsledku svědka –, která vznikla v trestním řízení. Jedná se o protokol o výsledku svědka M. Ř., který sepsala dne 1. 6. 2017 Policie České republiky. Z protokolu vyplývá, že o výsledku byli vyrozuměni obhájci obviněných, jejichž jména jsou uvedena. Svědek potvrdil, že byl přítomen zásahu celníků v srpnu 2015 k zajištění tabáku ve Z. Na dotaz, jak fungovala linka po a bezprostředně před zásahem celníků, uvedl: *„Po sestavení linky, t. j. v březnu 2015 jsme míchali nejvíc, před zásahem celníků v srpnu 2016 jsme dělali asi tak jednou týdně v objemu 1 – 4 t. Po zásahu už si myslím, že jsme vůbec nemíchali.“* Dále byl dotázán, zda má povědomí o změně zákona o spotřebních daních v červenci 2015 spočívající ve změně podmínek, který tabák a kdy podléhá spotřební dani. Svědek uvedl: *„Slyšel jsem o tom, a myslím si, že jsme v té době už vlastně nic nedělali.“* Následně byl vyzván, aby se vyjádřil k hovoru, který uskutečnil dne 13. 7. 2015 s R. P., jenž se ho ptal, zda napařují. Svědek vypověděl: *„Jednalo se o napařování listů tabáku v bubnu v lince na míchání tabáku. Pak jsme tabák balili. Pokud jsem konfrontován s tím, že to bylo již po novele a já jsem výše uvedl, že v té době už nic nedělali, tak uvádím, že jsme asi ještě dělali.“*
62. Svědek Ř. byl opakovaně vyslechnut v trestním řízení dne 18. 2. 2020, neboť podle pokynu státního zástupce Vrchního státního zastupitelství v Praze ze dne 2. 12. 2019 nebyla žalobkyně řádně vyrozuměna o provedení výsledku svědka. Tehdejší zástupce byl žalobkyni zvolen jejím jednatelem, který se sám nacházel v postavení obviněného, tedy jeho zájmy a zájmy žalobkyně byly v kolizi. S ohledem na to Policie České republiky přistoupila k opakování výsledku svědků. Svědek Ř. v únoru 2020 nevypovídal tak podrobně jako v červnu 2017, neuvedl žádnou skutečnost, která by umožnila vymezit časové období, kdy byl míchán tabák.
63. M. Ř. byl vyslechnut jako svědek i správcem daně v tomto řízení, a to dne 18. 6. 2021. Vypověděl, že před účinností novely se zpracovával surový tabák a recyklovaly se plasty. Po účinnosti novely se připravovaly stroje na zpracování plastu a plastového odpadu a demontovaly se stroje na zpracování listového tabáku. Tabák se míchal jen před změnou zákona, po změně již nikoliv. K telefonnímu hovoru ze dne 13. 7. 2015 vypověděl, že se dělala příprava pro plast a recyklaci plastu, konkrétně si nevzpomíná. Při konfrontaci

s tím, co k tomuto hovoru uvedl v červnu 2017, doplnil, že je to již pět let a již si není vědom. Buben v té době byl už mimo provoz, neví, proč takto vypovídal. Po novele zákona probíhala úklidová činnost po celém areálu a následně demontáž linky a současně montáž linky na zpracování plastu. V té době tam byly ještě části staré linky, montovala se nová linka na zpracování plastu. Před účinností novely tam začínaly být součásti linky na zpracování a recyklaci plastu. V provozu byly pouze nějaké díly a chystalo se to na provoz, různě se to zkoušelo. Linka obsahovala kotle na výrobu páry, sloužily k odmašťování a čištění folie a plastu. U testování kotle byl přítomen, toho se asi týkal jeho rozhovor s R. P.. Dále byl konfrontován s tou částí výpovědi z června 2017, v níž uvedl, že se nejvíc míchalo před zásahem celníků. Uvedl k tomu, že data i časy dost smíchal, byl zmatený. Do zásahu celníků se míchalo a pak už vůbec nic. Tedy do té novely.

64. Žalobkyně obecně zpochybňuje použitelnost všech svědeckých výpovědí učiněných v roce 2017, tedy i svědka Ř., neboť byly pořízeny v rozporu se zákonem. Žalobkyni totiž měl být v trestním řízení ustanoven opatrovník, aby v něm mohla řádně hájit svá práva, např. při výslechu svědků. K tomu soud uvádí, že již žalovaný poukázal na změnu judikatury ohledně účinnosti zmocnění k zastupování obviněné právnické osoby v trestním řízení, jestliže její jediný jednatel je rovněž obviněným. K této změně došlo nálezem Ústavního soudu ze dne 21. 1. 2020, sp. zn. IV. ÚS 3139/19, podle něhož může jediný jednatel společnosti s ručením omezeným, jenž je stejně jako tato společnost obviněným v trestním řízení, udělit zmocnění třetí osobě zastupovat společnost v trestním řízení. Výjimkou by byla situace, kdy již z okolností, za nichž byl tento úkon učiněn, by vyplývalo, že volba zmocněnce je zjevným zneužitím práva. Žalobkyně netvrdí, že by existovaly takové mimořádné okolnosti, které by nasvědčovaly ve světle závěrů Ústavního soudu tomu, že volba zmocněnce žalobkyně provedená jejím jediným jednatelem byla zjevným zneužitím práva. Žalobkyně vychází při posuzování zákonnosti důkazu pouze z dřívějšího náhledu na problematiku volby zmocněnce právnické osoby jednatelem, jenž je spoluobviněným. Skutečnost, že po určitou dobu trestního řízení panoval právní názor, že žalobkyně nebyla v řízení řádně zastoupena, ačkoliv se jedná o případ nutné obhajoby, což vyústilo v opakování výslechu svědků, neznamená, že by po změně judikatury bylo třeba na již provedené důkazní prostředky hledět jako na nezákonně pořízené. S ohledem na nález sp. zn. IV. ÚS 3139/19 je zřejmé, že výslech svědka Ř. z června 2017 lze považovat za provedený v souladu se zákonem.
65. Další výhrady, které žalobkyně uplatňuje v žalobě ve vztahu k výpovědi svědka Ř., se týkají toho, že žalovaný zohlednil pouze výpověď tohoto svědka učiněnou v trestním řízení v červnu 2017, přičemž pominul následující dvě výpovědi (z roku 2020 a 2021). Současně žalobkyně zpochybňuje interpretaci této výpovědi ze strany žalovaného.
66. Jak plyne z výše uvedeného, M. Ř. byl vyslechnut jako svědek v řízení o zajištěném surovém tabáku podle daňového řádu. Současně žalovaný provedl důkaz dvěma listinami z trestního řízení, které zachycují svědeckou výpověď M. Ř. Je třeba doplnit, že součástí správního spisu je i čestné prohlášení M. Ř. ze dne 18. 8. 2015, v němž prohlásil, že stroj sloužící k míchání tabákových listů je od 1. 7. 2015 mimo provoz, nevyužívá se; s tabákovými listy je od 1. 7. 2015 nakládáno pouze tak, že jsou naskladňovány, přemísťovány v rámci areálu, případně přebalovány a následně vyskladňovány.
67. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány

před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Podle odstavce 2 téhož ustanovení lze jako důkazní prostředek za podmínek podle odstavce 1 použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.

68. Důkazním prostředkem ve smyslu § 93 odst. 2 daňového řádu jsou například i důkazní prostředky provedené v trestním řízení (viz rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78). Podmínkami, za nichž lze v daňovém řízení užít důkazní prostředky z trestního řízení, se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119: *„Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 daňového řádu) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž - je-li možno příslušného svědka předvolat - nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výsledku dostavit, takže jeho předvolávání k výsledku bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).“*
69. V rozsudku ze dne 16. 6. 2016, č. j. 9 Afs 56/2016 - 39, Nejvyšší správní soud uvedl: *„Svědeckou výpověď získanou přímo rozhodujícím orgánem je totiž obecně třeba preferovat oproti obstarání vyjádření osoby v jiné formě, např. v podobě listinného důkazu zachycujícího její výpověď v jiném řízení. Pouze při bezprostředním získání výpovědi může rozhodující orgán (ale i účastník řízení) pružně reagovat, zohlednit při tom specifika konkrétní věci a učinit si závěry o věrohodnosti a relevanci výpovědi nejen na základě obsahu sdělení svědka, ale také z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí. Je zřejmé, že provedením listinného důkazu v podobě protokolu o výsledku pořízeného v jiném řízení stejného výsledku dosáhnout nelze; jeho vypovídací hodnota je proto odlišná (srovnej také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, publ. pod č. 1702/2008 Sb. NSS, ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012 - 62).“*
70. V nyní posuzované věci není žádných pochyb, že nic nebránilo vyslechnout svědka M. Ř. v řízení o zajištěném surovém tabáku, což také správce daně v roce 2021 učinil. Nebylo tak v zásadě žádného důvodu, pro nějž by měl žalovaný vycházet jako ze základního důkazního prostředku z protokolu o výsledku svědka pořízeného v trestním řízení. To pochopitelně nevylučuje, aby tento listinný důkazní prostředek byl použit ke zpochybnění věrohodnosti svědecké výpovědi podané v řízení o zajištěném surovém

tabáku. Takto ostatně žalovaný také postupoval, tedy hodnotil výpověď svědka ve světle ostatních podkladů rozhodnutí, které měl k dispozici (jedním z těchto podkladů byl i protokol o výpovědi svědka ze dne 1. 6. 2017). I kdyby bylo možno přisvědčit žalovanému, že výpověď svědka z roku 2021 byla zcela nevěrohodná, pokud jde o rozhodující skutečnosti, neznamená to, že by bylo možné nekriticky přijmout výpověď učiněnou svědkem v trestní věci v červnu 2017. Rovněž věrohodnost této výpovědi, jakožto listinného důkazního prostředku, je třeba posuzovat v kontextu ostatních důkazních prostředků. To ostatně žalovaný učinil, neboť vyšel z toho, že výpověď z června 2017 je podporována obsahem odposlechů. S ohledem na provedení důkazního prostředku v podobě odposlechů způsobem, který odporuje zákonu (viz výše), nemůže tato úvaha žalovaného obstát. Pokud jde o samotný obsah svědecké výpovědi z června 2017, je třeba uvést, že svědek při ní nepůsobil příliš jistě (a to od událostí, o nichž vypovídal, uplynuly necelé dva roky). Svědek na jedné straně tvrdil, že surový tabák byl míchán až do místního šetření správce daně. Pak ovšem toto tvrzení korigoval a vypověděl, že po změně právní úpravy již k úpravě tabáku nedocházelo. Následně po předestření odposlechu telefonního hovoru ze dne 13. 7. 2015 opět obrátil a připustil, že se tedy možná ještě v této době tabák míchal. Vzhledem k tomu, jak nejistě svědek vypovídal, je přesvědčivost jeho výpovědi velmi slabá. A to se ještě žalovaný ani nepokusil vypořádat s obsahem čestného prohlášení ze dne 18. 8. 2015, což je důkazní prostředek, jenž vznikl časově nejbližší uskutečnění událostí, k nimž byl svědek následně třikrát vyslechnut.

71. Za podstatné považuje soud zdůraznit, že sám žalovaný v napadeném rozhodnutí připustil, že výpověď svědka Ř. z června 2017 není závažným důkazem o tom, že žalobkyně upravovala surový tabák i po 1. 7. 2015. Uvedl, že inkriminované 2 - 3 věty svědka Ř. v protokolu z roku 2017 konkrétně popisující činnost žalobkyně v červenci 2015 představují jen jeden z celé řady fragmentů, bez nějž se hodnotící mozaika napadeného rozhodnutí spolehlivě obejde.
72. Žalobce namítá, že žalovaný nevyhověl jeho návrhu na opakovaný výslech všech sedmi svědků (viz podání ze dne 11. 8. 2021). Žalovaný se s tímto důkazním návrhem vypořádal v napadeném rozhodnutí (str. 31 - 32). Soud neshledává důvod, proč by měl žalovaný provádět znovu výslech svědka Ř. Výslech byl v řízení o zajištěném surovém tabáku proveden procesně korektním způsobem za účasti zástupce žalobkyně, jenž měl možnost klást svědkovi otázky, případně uplatnit námitky proti způsobu provedení výslechu. Žalobkyně těchto svých procesních práv nevyužila. Žalovaný se při výslechu svědka dotazoval i na jeho starší výpověď učiněnou v trestním řízení, tedy pokusil se odstranit rozpory ve výpovědích svědka. Skutečnost, že se tyto rozpory nepodařilo odstranit přesvědčivým způsobem nebo že svědek nevypovídal tak, jak by si žalobkyně představovala, není důvodem pro opakování výslechu. Žalobkyně neuvedla žádné nové skutečnosti, které v mezidobí vyšly najevo a které by vyžadovaly provést další výslech svědka. Rovněž v žalobě žalobkyně navrhuje, aby soud vyslechl svědka Ř. Soud nicméně nevidí důvod k opakování výslechu tohoto svědka, a to z výše uvedených důvodů.
73. Posledním (čtvrtým) důkazním prostředkem, o nějž opřel žalovaný svůj závěr, že žalobkyně upravovala surový tabák po 1. 7. 2015, jsou zjištění učiněná při místním šetření. Konkrétně bylo zjištěno, že se v provozovně nachází všechny prostředky potřebné pro úpravu surového tabáku (technické zařízení, surový tabák, chemikálie, obalový materiál). Technické zařízení na úpravu surového tabáku bylo zapojeno v elektrické síti, svítila

kontrolka zapojení zařízení do sítě. Skutečnosti zjištěné tímto důkazním prostředkem mají ve vztahu ke skutkovému závěru, že surový tabák byl upravován i po 1. 7. 2015, charakter nepřímého důkazu. Správce daně totiž nezjistil při místním šetření, že byl surový tabák v době zahájení či při provádění místního šetření upravován, nýbrž že jsou v provozovně přítomny všechny předměty, které by umožnily okamžitě začít s úpravou surového tabáku. Tento důkazní prostředek ani důkaz z něho plynoucí žalobkyně přímo nezpochybňuje, ostatně ani dost dobře nemůže, neboť výsledky místního šetření jsou velmi dobře zdokumentovány. Soud pouze podotýká, že význam zapojení zařízení do elektrické sítě a svítící kontrolky nelze přeceňovat, neboť tyto skutečnosti přímo neprokazují, že bylo zařízení po 1. 7. 2015 v chodu, tím méně že v něm probíhala úprava surového tabáku (zařízení mohlo být zapojeno v souvislosti s prováděním opravy, údržby, čištění či zkoušky).

74. Soud výše popsal, že odvolací řízení bylo zatíženo vadou při provádění dokazování, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Ani za této situace by soud nemusel zrušit napadené rozhodnutí, pokud by dospěl k závěru, že zjištěný skutkový stav by se v relevantním ohledu nezměnil, kdyby soud vyloučil z okruhu důkazních prostředků ten, který byl proveden v rozporu se zákonem (viz rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2009, č. j. 1 Afs 60/2009 - 119). V případě, že by soud odhlédl od odposlechů telefonních hovorů, mohl by vycházet pouze z důkazních prostředků výše označených číslem 1, 3 a 4. Důkazní prostředek č. 1 „odepsal“ sám žalovaný. Důkazní prostředek č. 3 ani žalovaný nehodnotí jako závažný důkazní prostředek, bagatelizuje jeho význam, přičemž jeho věrohodnost je dosti slabá (s ohledem na neustále se měnící tvrzení svědka Ř. i jen v rámci výsledku z června 2017). Důkazní prostředek č. 4 poskytuje jen nepřímý důkaz. Z toho vyplývá, že odposlechy jsou zcela zásadním důkazním prostředkem, který drží pohromadě ostatní, podpůrné důkazní prostředky, které však samy o sobě (tedy při odhlédnutí od odposlechů) nemají dostatečnou průkaznost. Výše popsaná vada řízení tedy musí vést ke zrušení napadeného rozhodnutí, neboť jí je zasažen klíčový důkazní prostředek, bez nějž nemohou závěry žalovaného (jak jsou prezentovány v napadeném rozhodnutí) obstát.
75. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí učinil závěr, že vyvrátil obranu žalobkyně. K tomu soud uvádí, že vyvrácení obrany žalobkyně neznamená, že by tím *a contrario* byla prokázána verze žalovaného. Soud již výše uvedl, že žalovaného tíží důkazní břemeno ve vztahu ke zjištění, zda žalobkyně upravovala surový tabák po 1. 7. 2015. Toto důkazní břemeno žalovaný neunesl, neboť stěžejní důkazní prostředek nebyl proveden v souladu se zákonem (je-li vůbec přípustný). I kdyby žalovaný skutečně vyvrátil obranu žalobkyně založenou na tom, že po 1. 7. 2015 již nebyla v provozu linka na úpravu surového tabáku, nýbrž se zkoušely díly k zařízení na recyklaci plastů, nebylo by možné z toho dovozovat, že žalobkyně prováděla zakázanou úpravu surového tabáku. Výše uvedený závěr soudu o důvodnosti žaloby je v daném případě zcela nezávislý na posouzení otázky, zda provedené důkazní prostředky vyvrátily obranu žalobkyně.
76. Soud se nezabýval komplexem dílčích námitek, jimiž žalobkyně zpochybňovala závěr žalovaného, že její obrana byla vyvrácena. Jednak to pro posouzení žaloby nebylo s ohledem na výše uvedené potřebné, jednak tomu brání totožná vada řízení, pro kterou soud napadené rozhodnutí zrušil. Obrana žalobkyně byla vyvolána potřebou vypořádat se s informacemi uváděnými v odposleších. Při posouzení obrany žalobkyně je podstatné vyjít z odposlechů, což ostatně žalovaný učinil. Ty však nebyly v řízení provedeny procesně řádným způsobem.

77. Za dané situace soud nepřistoupil k doplnění dokazování, které navrhl žalovaný ve vyjádření k žalobě na podporu svého závěru, že obrana žalobkyně byla vyvrácena. Soud pouze podotýká, že nelze přisvědčit žalobkyni, podle níž uplatnění důkazních návrhů ze strany žalovaného svědčí o tom, že skutkový stav nebyl ve správním řízení zjištěn v úplnosti. Žalobkyně pomíjí, že žalovaný těmito důkazními návrhy reaguje na její tvrzení, které poprvé uplatnila až v žalobě. Nic přitom žalobkyni nebránilo v tom, aby jej uplatnila poté, co jí byla doručena výzva žalovaného ze dne 27. 7. 2021 (tedy v podání ze dne 11. 8. 2021, jímž na výzvu reagovala). Na skutečnost, že postrádá dokumentaci k zařízení na recyklaci plastu, žalovaný poukázal na str. 25 výzvy, včetně doplňující informace, že důkazní břemeno v tomto ohledu tíží žalobkyni. Jestliže žalobkyně toto tvrzení neuplatnila ve správním řízení, je pochopitelné, že žalovaný neshledal důvody pro doplnění dokazování ve správním řízení. Uplatnění požadavku na doplnění dokazování ve vyjádření k žalobě nedokládá, že žalovaný vycházel při vydání napadeného rozhodnutí z neúplně či nesprávně zjištěného skutkového stavu.
78. Žalobkyně dále namítá, že jí sestavená evidence naskladnění a vyskladnění surového tabáku dokládá, že k úpravě tabáku došlo do 30. 6. 2015. Žalobkyně zmiňuje, že správní orgány (i v dalších řízeních souvisejících s touto věcí) vycházely původně z toho, že upravený surový tabák zajištěný dne 6. 8. 2015 pochází z dodávek, které byly naskladněny až po 1. 7. 2015, tedy nutně muselo dojít k jeho úpravě až po tomto datu. Žalobkyni zpracovaná evidence má dokládat, že tomu tak není. Soud k tomu uvádí, že napadené rozhodnutí není založeno na úvaze, kterou žalobkyně v žalobě zmínila, tedy že upravovaný surový tabák zajištěný při místním šetření byl naskladněn až po 1. 7. 2015. Žalovaný takto neargumentoval. Tvrdí-li nyní žalobkyně, že byl upravován surový tabák naskladněný do 30. 6. 2015, není zřejmé, jakou úvahu žalovaného tím chce zpochybnit. Žalobkyni nadto nelze přisvědčit, že by jí sestavená evidence dokládala, kdy konkrétně došlo k upravování surového tabáku. Evidence totiž zachycuje pouze příjem a výdej surového tabáku, přičemž vychází z účetních dokladů. Tato evidence, sestavená až *ex post*, nikoliv průběžně vedená, nemá žádnou průkaznou hodnotu ve vztahu ke skutečnosti, kdy konkrétně bylo upravováno jaké množství surového tabáku. V tomto ohledu lze zcela odkázat na úvahy žalovaného na str. 33 a 34 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně nikdy netvrdila, že vedla natolik podrobnou skladovou evidenci, která zachycovala nejen naskladnění a vyskladnění zboží, ale též „vnitřní výdej“ surového tabáku ze skladu v budově č. 2 za účelem jeho úpravy v lince a „vnitřní příjem“ upraveného surového tabáku na sklad v budově č. 1. Důkazní hodnota jakékoliv evidence pak samozřejmě závisí na její průkaznosti, tedy musela by se vést průběžně, popřípadě i následně na podkladě skladových výdejků apod. Z předložené evidence vyplývá, že k míchání tabáku došlo v období od října 2014 do srpna 2015 pouze jednou, a to dne 30. 6. 2015 v množství překračujícím 11 t. To evidentně není v kapacitních možnostech linky a je to v rozporu s výpovědí svědka J. T. učiněnou v řízení o zajištěném surovém tabáku, jenž vypověděl, že měli náročné směny, aby do 30. 6. 2015 stihli namíchat co nejvíc tabáku. Průkaznost žalobkyni sestavené evidence je, pokud jde o údaj „mícháno 30. 6. 2015“, nulová. Není přitom vůbec žádným údajem zachyceným v této evidenci vyloučeno, že k míchání surového tabáku mohlo dojít i po tomto datu.
79. Závěrem soud doplňuje, že žalovaný na str. 14 napadeného rozhodnutí zmiňuje, že zajištěný surový tabák by nemohl být uvolněn žalobkyni do volného oběhu, neboť není osobou registrovanou pro skladování surového tabáku dle § 134zi zákona o spotřebních daních. Sám označuje tuto úvahu za irelevantní pro posouzení dané věci. Napadené rozhodnutí tak je založeno na jediném právním důvodu, a to že byly splněny podmínky

propadnutí surového tabáku dle § 134zzc odst. 1 písm. a) ve spojení s § 134zz odst. 2 téhož zákona. Tento právní důvod nemůže s ohledem na zjištěnou vadu řízení obstát.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

80. S ohledem na výše uvedené soud zrušil podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného a věc mu podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení. Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Žalovaný tedy v dalším řízení nejprve zváží přípustnost odposlechů jako důkazního prostředku v řízení o zajištění surového tabáku. Dospěje-li k závěru, že tento důkazní prostředek je přípustný, vyžádá si od Policie České republiky odposlechy (zvukové nahrávky) a provede jimi důkaz. Pak opětovně zhodnotí výsledky provedení dokazování a seznámí s nimi žalobkyni postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Dospěje-li žalovaný k opačnému závěru, tedy že odposlechy jsou nepřipustným důkazním prostředkem v řízení o zajištění surového tabáku, vyloučí z podkladů rozhodnutí nejen 4 listy obsahující záznamy odposlechů, ale i informace obsažené v jiných listinách, které do nich byly převzaty z odposlechů. I v tomto případě poté opětovně zhodnotí výsledky provedení dokazování a seznámí s nimi žalobkyni.
81. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšné žalobkyni soud přiznal náhradu nákladů řízení v celkové výši 13 200 Kč. Tato částka sestává ze zaplaceného soudního poplatku za podání žaloby ve výši 3 000 Kč a z nákladů souvisejících se zastoupením žalobkyně advokátem. Pro určení jejich výše se podle § 35 odst. 2 s. ř. s. užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupci žalobkyně náleží odměna 3 100 Kč za každý z úkonů právní služby [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Odměna tak činí 9 300 Kč za tři úkony, a to převzetí a přípravu zastoupení, sepsání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý ze shora uvedených úkonů náleží dále paušální náhrada hotových výdajů po 300 Kč (§ 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu), tedy celkem 900 Kč. Náhradu nákladů řízení je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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 je 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 24. března 2022

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu