



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **VLTAVA HOLDING a.s.**, se sídlem U Habrovky 247/11, Praha 4, zast. advokátkou JUDr. Veronikou Grebeňovou, se sídlem Štefánikova 3072, 760 01 Zlín, ev. č. ČAK 17205, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 10. 2021, č. j. 9 Af 34/2016-365,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 10. 2021, č. j. 9 Af 34/2016-365, **se ruší** a věc se mu vrací k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele 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 (dále jen „napadené rozhodnutí“) ve věci spotřební daně z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2012. Žalobci vznikla daňová povinnost dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, neboť skladoval nezdaněné tabákové výrobky; platebním výměrem mu byla vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2012 ve výši 9 639 319 Kč.

[2] Městský soud rozhodoval ve věci opakovaně poté, kdy byl jeho předchozí rozsudek ze dne 18. 10. 2019, č. j. 9 Af 34/2016-159, zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2021, č. j. 5 Afs 458/2019-83. Nejvyšší správní soud na rozdíl od městského soudu dospěl k závěru, že žalobci 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 neprověřily dostatečně 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 vzal za prokázané, že žalobce vybrané výrobky objektivně v den zjištění skladoval a stal se proto plátcem daně.

[3] Nejvyšší správní soud vytkl městskému soudu, že nesprávně vyšel ze závěru, že okolnosti skladování tabákových výrobků byly poznamenány trestnou činností a ovlivněny osobami, které nezdaněný tabák dovezly a přeložily, a to podle soudu v době, kdy členové představenstva žalobce byli pod nátlakem R. Š., neboť v době před tím, dne 24. 10. 2011, byli donuceni podepsat smlouvu na stroje na výrobu tabáku. Pro tato skutková zjištění městského soudu kasační soud nenalezl oporu ve správním spise ani v trestních rozsudcích, ze kterých městský soud vycházel; zjištění, která městský soud učinil, jsou s nimi v rozporu. Městský soud vycházel pouze z tvrzení žalobce a z trestního řízení, v němž byl R. Š. odsouzen za vydírání, kterého se přitom dopustil až v roce 2013. Nejvyšší správní soud konstatuje, že naopak výsledky souběžného trestního řízení ve věci sp. zn. 53 T 11/2015 jsou relevantní ve vztahu k rozhodnému období roku 2012, přičemž korespondují s nyní projednávanou daňovou věcí žalobce a o žádném nátlaku na žalobce a jeho statutární orgány v této době nic nevypovídá. Naopak, ze zjištění celních orgánů, jakož i z trestních rozsudků, vyplývá, že žalobce zcela dobrovolně svolil k umístění výrobního zařízení, přičemž bylo zjevné, k čemu bude sloužit. Skutečnost, že se následně vyostřily mezi jednotlivými aktéry spory a představy o podnikání se mezi zainteresovanými osobami rozcházel, nemá na vznik daňové povinnosti u žalobce žádný vliv.

[4] Nejvyšší správní soud tedy ve zrušujícím rozsudku vyslovil, že žalobci svědčilo postavení plátce daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních a uložil městskému soudu zabývat se ostatními žalobními námitkami a skutečnostmi majícími vliv na samotnou výši daně, které městský soud dosud pominul, neboť za rozhodný důvod vedoucí ke zrušení rozhodnutí stěžovatele vzal toliko skutečnost, že žalobci nesvědčilo postavení plátce daně; zabývat se námitkami stran stanovení výše daně městský soud proto považoval za nadbytečné. V novém rozhodnutí se městský soud tudíž zabýval již jen námitkami, které se týkaly samotného stanovení daně, resp. její výše.

[5] V žalobě žalobce v tomto směru namítal nezákonný postup při vyměření daně a manipulaci s odebranými vzorky; uvedl, že daň nebyla vyměřena zákonným způsobem, neboť řízení předcházející vydání napadeného rozhodnutí je postiženo nezákonnostmi majícími za důsledek vydání nezákonného rozhodnutí. Tvrdil, že se zajištěným tabákem a tabákovými výrobky nebylo nakládáno tak, aby správce daně mohl naposledy dne 19. 1. 2016 ztotožnit vážený tabák a tabákové výrobky s věcmi zajištěnými dne 26. 8. 2012 v areálu žalobce v L. Žalobce dále namítl také nezákonnost při odběrech vzorků, neboť u prvotního odběru vzorků dne 28. 8. 2012 nebyl přítomen žádný ze statutárních orgánů žalobce, ani jejich právní zástupce, i když se v areálu, kde byly vzorky odebírány, celou dobu všichni zdržovali; nebyl přítomen ani zástupce obce, ale jako nezávislá osoba je uveden celník. 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

pokračování

pokusil nahradit nezákonnost při odběru vzorků ještě větší nezákonností, když si bez přítomnosti žalobce tři vzorky vyrobil. Mezi odesláním vzorků a dodáním vzorků do laboratoře (tedy v průběhu několika hodin) se z dvojice vzorků staly trojice vzorků, žalobci však není známo, kdo se vzorky manipuloval (jestli celní úřad, laboratoř nebo osoby, které vzorky převážely), ale nezákonná manipulace je zjevná. Další nezákonnost postupu celního úřadu při vyměření daně shledal žalobce v neseznámení se stěžejním důkazem – výsledkem rozboru 3800 kg tabáku a sazebníkem zařazení 200 kg tabáku, přičemž od výsledku těchto rozborů správce daně vyvrací jakoukoli možnou zaměnitelnost zboží, tedy dovozuje jeho totožnost.

[6] Žalobce rovněž zpochybňuje přesnost vážení; zvážena 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; dle žalobce správce daně rezignoval na povinnost daň vyměřit a pouze ji odhadl; tvrdil, 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 správce daně nedoložil, že zajištěné zboží je tabákem a tabákovými výrobky, což ve svém důsledku vede k nemožnosti daň vyměřit. Dle žalobce s ohledem na nezákonnost prvotních odběrů a následných rozborů nelze použít výsledky těchto rozborů ke ztotožnění cigaret a tabáku, které byly počítány a váženy dne 19. 1. 2016. Žalobce shrnul, že při odběru vzorků, jejich přepravě a následném uskladnění došlo ze strany správce daně k tolika pochybnostem, že je nelze jakýmikoli 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.

[7] V podání ze dne 19. 9. 2017 žalobce uvedl, že z výpovědí svědků v trestním řízení vedeném pod sp. zn. 53 T 11/2015 je zřejmé, že vzorky byly jednak odebrány v rozporu s metodikou a 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. Žalobce navrhl nové důkazy, a to protokol z hlavního líčení konaného dne 24. 7. 2017 u Krajského soudu v Brně, pobočky ve Zlíně, protokoly o odběru vzorků ze dne 28. 8. 2012 a důkaz výslechem svědků; tyto důkazy mají prokázat, že odběr vzorků provedený dne 28. 8. 2012 v areálu v L. nebyl proveden v souladu s vnitřním předpisem a s odebranými vzorky bylo manipulováno. Žalobce připomněl, že sám žalovaný správní orgán připustil, že byly provedeny nové odběry vzorků a na jejich základě nové rozborů, kdy k tomuto postupu správce daně 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; pouze na základě výsledků rozborů nezákonného odběru vzorků ze dne 28. 8. 2012 dovodil správce daně totožnost zajištěného tabáku a zajištěných tabákových výrobků, avšak jiným způsobem není schopen totožnost tabáků a tabákových výrobků prokázat. Žalobce vidí souvislost navrhovaných důkazů i v prokázání totožnosti, resp. nemožnosti prokázání totožnosti, zajištěného tabáku a tabákových výrobků. Pokud správní orgán uvedl, že „z fotodokumentace k jednotlivým vzorkům vyplynulo, že se jedná o totožný výrobek“, žalobce je názoru, že prokázat totožnost tabáku a cigaret z fotografie je nemožné.

[8] **Městský soud** nařídil ve věci jednání, v rámci kterého se žalobce prostřednictvím svého zástupce vyjadřoval ke způsobu skladování zajištěných výrobků a odběru vzorků; 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 čísly začínajícím písmeny GŘ, nebylo možné krabice ztotožnit. Jednatel žalobce 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.

[9] K tomu stěžovatel při jednání zdůraznil, že způsob odběru vzorků byl napraven a v odvolacím řízení byl proveden nový odběr vzorků, bylo provedeno převážení množství zboží tak, že do množství nebyly započítány obaly, váha krabic byla odečtena ve prospěch žalobce (daň byla vyměřena nižší oproti tomu, co sám žalobce v daňovém přiznání uvedl). K odběru vzorků stěžovatel vysvětlil, 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; zdůraznil, že z výpovědi pracovníků celně technické laboratoře v trestním řízení vyplynulo, že všechny sáčky byly označeny. Stěžovatel při jednání dále předestřel, 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 vyslechnutou 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.

[10] K žalobcem tvrzenému způsobu skladování tabákových výrobků stěžovatel uvedl, že tabákové výrobky byly zajištěny policejním orgánem v rámci úkonů trestního řízení a podle trestních předpisů, přičemž 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. K výzvě soudu stěžovatel předložil v listinné podobě protokoly o odběru vzorků ze dne 28. - 29. 8. 2012 (8 ks) a k nim odpovídající protokoly o zkoušce.

[11] Žalobce v doplněné argumentaci setrval na nezákonnosti odběrů vzorků tabákových výrobků dne 28. srpna 2012; platební výměr na spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2012 je dle něj odůvodněný pouze realizací zajištění tabákových výrobků ve dnech 26. - 30. 8. 2012, přičemž následně 53 dnů po vydání

pokračování

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. Žalobce opětovně poukazuje na to, že zboží uložené ve SHR Godula Hnojník nelze jakkoliv ztotožnit se zbožím, které mělo být nalezeno v prostorách daňového subjektu při prohlídkách nebytových prostor. Žalobce rovněž uvedl, že 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. 8. 2012 neplatné vzorky. Pokud však k tomuto postupu vzorkování pracovníci celního úřadu přistoupili jako k legitimnímu, musel jim být bezpečně znám obsah beden a šarže tohoto obsahu. Dle žalobce totožnost zboží 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. Dle žalobce došlo dne 19. 1. 2016 ke stanovení hmotnosti tabáku a množství cigaret rovněž nezákonným způsobem také na vahách, které nebyly k tomuto úkonu vhodné.

[12] Městský soud při jednání provedl porovnání listinných důkazů v dispozici žalobce a provedl dokazování listinami, které považoval za relevantní k posouzení žalobních výhrad ke způsobu zajištění tabákových výrobků a odběru vzorků, a na základě provedeného dokazování dospěl závěru, že bylo postaveno najisto, že žalobce stíhá daňová povinnost z tabákových výrobků zajištěných dne 26. 8. 2012, sporným však zůstává výše této povinnosti s ohledem na žalobcem 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. Konstatoval, 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 formalities 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 nezaručoval, že se zbožím nebylo manipulováno a že jde v úplnosti dle protokolu o prohlídce jiných prostor o totožné výrobky co do množství a kvality.

[13] Dle městského soudu provázely daňové řízení od počátku nejen pochybnosti správce daně, ale následně z důvodu dispozice se zbožím orgány policie pro účely trestního řízení bez součinnosti žalobce a dohledu správce daně i snížená možnost žalobce unést proti pochybnostem správce daně důkazní břemeno prokázání výše daňové povinnosti. Městský soud konstatoval, že stěžovatel tedy nemohl uzavřít, že žalobce neunesl důkazní

břemeno prokázání výše daňové povinnosti, a vyjít z důkazů, které vyplynuly z nezákonného způsobu získání vzorků a skladování zboží. Z uvedených důvodů napadené správní rozhodnutí zrušil pro vady řízení a zavázal stěžovatele, „aby o daňové povinnosti žalobce rozhodl 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 žalobce, což lze učinit v součinnosti s žalobcem, 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.“

[14] V **kasáční stížnosti** stěžovatel uplatňuje důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Městský soud se dle stěžovatele při posouzení věci nechal zvíkat řadou ryze formálních a nepřipadných výhrad uplatňovaných žalobcem v žalobě a při jednání. Přehlédl však, že podstatou řešené otázky je původní relevantní a dostatečné zjištění rozhodného skutkového stavu postupem policejního orgánu a jeho dodatečné potvrzující ověření správcem daně co do kvality (nové odběry vzorků) i množství (přepočítání cigaret, převážení řezaného tabáku a tabákového odpadu). Městský soud nehodnotil jednotlivé fáze zjištění a ověření objektivní reality v souvislostech celku, kde reálné pochyby absentují, a v němž je rozhodný skutkový stav zjištěn spolehlivě, úplně a bez relevantních pochybností. Na místo toho označil řadu z kontextu vytržených a často zcela nepodstatných jednotlivostí provázejících zjištění a následné ověření rozhodného skutkového stavu, kdy nadto řada z nich je jen přirozeným důsledkem podstaty této specifické věci. Ty pak městský soud nesprávně vyhodnotil jako „podezřelé“, resp. formálně vadné, a uzavřel bez dalšího, že je jich dost na to, aby nebyl rozhodný skutkový stav zjištěn dostatečně spolehlivě.

[15] Postup městského soudu dle stěžovatele provází nesprávná aplikace judikatury Nejvyššího správního soudu; ta zdůrazňuje, že je-li identifikována nějaká formální vada v postupu poznání rozhodného skutkového stavu, je relevantní jen tehdy, má-li svůj dostatečný materiální rozměr působící zamlžení či nepoznání objektivní reality (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2010, č. j. 9 Afs 78/2009-59: „*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 byl jinak znehodnocen, či byly změněny jeho rozhodné vlastnosti.“, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 7 Afs 278/2014-22: „*Zákonnost napadeného rozhodnutí nelze posuzovat skrze imaginární či hypotetické námitky, ale jen skrze konkrétní námitky o tom, jak bylo zasaženo do práv stěžovatele, pokud se nemohl např. ohradit proti postupu a jednání zaměstnanců celní správy při odběru vzorků, zda tato okolnost mohla mít vliv na kvalitu či chemické složení zkoumaných vzorků, popřípadě jejich zdanění.*“).

[16] Stěžovatel poukazuje na to, že v dané době platný metodický postup pro odběr vzorků tabáku a tabákových výrobků MP 05-02 tvořící přílohu vnitřního pokynu 12/2007, Metodická příručka vzorkaře a metodické postupy odběru vzorků (dále jen „*metodický postup MP 05-02*“), vskutku upravoval odebrání i třetího – referenčního - vzorku pro kontrolovaný subjekt; cílem bylo zajištění možnosti kontrolovaného subjektu provést na odebraném referenčním vzorku vlastní analýzu, a to za předpokladů, že 1) kontrolovaný subjekt je při odběru přítomen, a že 2) vyžaduje odběr referenčního vzorku. V typových,

pokračování

obvyklých případech je tento postup dodržen, neboť jej dodržet lze (standardně je prováděno místní šetření podle daňového řádu za účasti kontrolovaného subjektu a správce daně (celní úřad) k jeho požadavku odebírá i referenční vzorek). Není však nijak neobvyklé, že tento postup dodržet nelze (dopravce po pronásledování uteče od dopravovaného řezaného tabáku, v tržnici se za užití násilí zpřístupní uzamčené prodejní místo za nepřítomnosti prodejce/skladovatele, je nalezeno větší množství surového tabáku za neznalosti jeho skladovatele - ten bude ustanoven teprve v budoucnu); v takových případech odběrům vzorků objektivně není přítomen žádný kontrolovaný subjekt, nebo sice je, ale odběr referenčního vzorku z jakéhokoli důvodu nežádá. K preventivním odběrům referenčních vzorků bez jejich předání kontrolované osobě (s uskladněním u správce daně) nedochází nejen proto, že by zde byly uskladněny často v nevyhovujících podmínkách (tabákový odpad neprodyšně uzavřený v igelitu atp.), po neznámou dobu a pro jen hypotetickou možnost, že by se někdy v budoucnu referenčního vzorku dožadoval jeden či více daňových subjektů, ale především proto, že by selhala ona podstatná referenční funkce vzorku (ztotožnění vzorku se vzorkovanou dávkou za přítomnosti kontrolované osoby). Řešení takové situace je nasnadě; na místě kontroly proběhne odběr 2 vzorků (laboratorní, rozhodčí) a vyvstane-li v budoucnu potřeba ověření skutkového stavu na základě požadavku daňového subjektu či správce daně, odběr ze vzorkované dávky proběhne znovu.

[17] Městský soud přehlédl, že případ s původními odběry vzorků ve dnech 28. a 29. 8. 2012 je právě takovou výjimkou zpravidla, za které byl metodický postup MP 05-02 dodržen i přesto, že žalobce nebyl formálně přítomen odběru vzorků a nebyly pro něj odebrány třetí (referenční)vzorky. Za prvé tomu tak je proto, že žalobce (VLTAVA HOLDING a.s.) v této době ještě nebyl příslušným správcem daně vyhodnocen (znám) jako daňový subjekt (skladovatel nezdaněných vybraných výrobků), k tomu došlo pro účely daňového řízení až měsíce po těchto původních odběrech vzorků. Za druhé, vzorky sice skutečně odebírali dva pracovníci Celního úřadu Zlín, tedy úřední osoby správce daně (viz předmětné protokoly o odběru vzorku č. j. 136600-12-08-005,-007,-009, -010,-011), ovšem nikoli v rámci místního šetření správce daně podle daňového řádu při kontrole legální činnosti kontrolovaného subjektu a za jeho účasti, s požadavkem na odběr referenčního vzorku, nýbrž pro policejní orgán v rámci zajištění zákonných neodkladných a neopakovatelných úkonů trestního řízení podle trestního řádu, souvisejících s trestnou činností skupiny fyzických osob, z nichž vůdčí role náležela dvěma statutárním orgánům žalobce (bratrům L. a J. L.). Příkaz k prohlídce jiných prostor a pozemků (skladového a výrobního areálu v L. ve vlastnictví žalobce) vydal soudce Obvodního soudu pro Prahu 4 dne 24. 8. 2012, sp. zn. 0 Nt 5858/2012, v trestní věci vedené Generálním ředitelstvím cel pod sp. zn. GR-9311/TS-21/2012, podezřelého L. L. ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby a přečinu porušení práv k ochranné známce a jiným označením. Prohlídka jiných prostor a pozemků u L. L. trvající od 26. 8. 2012, 19:15 hod. do 30. 8. 2012, 19:00 hod., v jejímž rámci proběhl i odběr vzorků z jednotlivých zadokumentovaných stop v budově „C“, je zachycena policejním orgánem (Generálním ředitelstvím cel, odborem 31-Pátrání) v protokolu ze dne 26. 8. 2012, sp. zn. GR-9311/TS-21/2012; v úvodu prohlídky byl přítomný L. L. (předseda představenstva žalobce) poučen v rámci § 84, § 85 tr. řádu (mj. *orgán vykonávající prohlídku jiných prostor je povinen umožnit osobě, u níž se úkon koná, účast při prohlídce*) a uvedl po poučení, že si není vědom, zda se v areálu, kde má být prohlídka provedena, nacházejí nezákonně vyrobené cigarety, strojní zařízení k výrobě cigaret, tabák a netabákový

materiál, přičemž pokud by byly nalezeny, je ochotný je vydat. Prohlídky se dále účastnila řada uvedených pracovníků policejního orgánu, řada uvedených nezúčastněných osob i obvinění v této věci vč. J. L. a L. L. Protokol o prohlídce jiných prostor dále uvádí doby jejich přítomnosti u prohlídky: J. L. byl z místa prohlídky eskortován 26. 8. 2012 ve 21:00 hod., od 22:55 hod. J. L. zpřístupnil prostory, kde přespávali dělníci obsluhující výrobní a balicí stroj, ve 23:30 hod. byl z místa eskortován, prohlídka byla přerušena a následovalo nepřetržité střežení areálu až do 27. 8. 2012 kvůli žádosti L. L. o přítomnost při prohlídkách na adresách H. X a F. X. Dne 27. 8. 2012 bylo v 19:10 hod. pokračováno za přítomnosti L. L., ve 23:50 hod. byly zapečetěny prostory nelegální výroby, dne 28. 8. 2012 v 0:05 hod. byl L. L. z místa prohlídky eskortován. Dne 28. 8. 2012 v 10:55 hod. byl L. L. eskortován do místa prohlídky a v 14:40 hod. z místa odjel J. L. i L. L. s tím, že *netrvají na další přítomnosti při výkonu prohlídky*. V 16:30 hod. se na místo prohlídky dostavili pracovníci Celního úřadu Zlín k odběru vzorků zajištěného tabáku a cigaret (Bor a Maděra), v 18:45 hod. přijel L. L., ve 20:30 hod. odjeli pracovníci Celního úřadu Zlín a ve 20:45 hod. byl výkon prohlídky přerušen. Dne 29. 8. 2012 v 10:00 hod. přijeli na místo pracovníci Celního úřadu Zlín k odběru vzorků zajištěného tabáku a cigaret (Bor a Maděra), v 15:30 hod. z místa odjeli, v 17:05 hod. výkon prohlídky přerušen z důvodu logistiky při odvážení zajištěných stop.

[18] Dle stěžovatele uvedené skutečnosti je třeba hodnotit tak, že žalobce (VLTAVA HOLDING a.s.) se prohlídky jiných prostor objektivně formálně nemohl účastnit již jen proto, že vůči němu v této době nebyly vedeny úkony trestního řízení (nebyl „kontrolovanou“, resp. obviněnou osobou). Avšak z pohledu hodnocení odběru vzorků se prohlídky účastnily dva statutární orgány žalobce – obvinění L. L. a J. L., kteří byli poučeni podle trestního řádu o možnosti své přítomnosti při jednotlivých úkonech v rámci prohlídky jiných prostor, tato účast jim byla policejním orgánem po celou dobu prohlídky reálně umožňována a oni ji využívali, a pokud nikoli, tak na základě vlastní svobodné vůle (viz uvedené prohlášení, že *netrvají na další přítomnosti při výkonu prohlídky*). Svoji účastí na místě prohlídky se rovněž překrývali s pracovníky Celního úřadu Zlín, kteří na místě prohlídky ve dnech 28. a 29. 8. 2012 odebírali vzorky. Tedy žalobce prostřednictvím svých dvou statutárních orgánů materiálně byl přítomen prováděným úkonům prohlídky jiných prostor vč. odběru vzorků a měl tak plně zachovánu reálnou možnost kontroly těchto úkonů. Pokud jde o související neodebrání referenčních vzorků, i jejich nevyžádání, je to zcela logické: v této rané fázi trestního řízení obvinění neznali dokumentovaný rozsah trestné činnosti a účast na ni popírali (viz prohlášení L. L., že si není vědom toho, že se v areálu nachází nezákonně vyrobené cigarety, strojní zařízení k výrobě cigaret, tabák a netabákový materiál). Nadto pracovníci Celního úřadu Zlín, kteří pro policejní orgán na místě prohlídky odebírali vzorky, nemohli při tomto dílčím neodkladném úkonu trestního řízení samostatně poučovat obviněné o tom, že se mají právo účastnit odběru vzorků, neboť takový dílčí postup je překlenut (zastřešen) poskytnutým poučením obviněných podle § 84, § 85 trestního řádu a realizací práv v tomto rámci, skýtajícím způsobem realizace i dokumentace kvalitativně vyšší záruky než „obyčejné“ postupy při místním šetření podle daňového řádu. Nic tak nesvědčí ani tomu, že by metodický postup MP 05-02 ve dnech 28. a 29. 8. 2012 nebyl dodržen při poskytnutí s odběry vzorků souvisejících formálních práv.

[19] Stěžovatel dále zdůraznil, že městský soud k původním odběrům vzorků ve dnech 28. a 29. 8. 2012 kromě několika uvedených formálních a neopodstatněných výtek

pokračování

neshledal žádné odůvodněné pochyby o vlastních odběrech vzorků, tedy ničím nezpochybnil jejich materiální vypovídací hodnotu. Městským soudem vypíchnuté formální aspekty odběrů vzorků přitom bez dalšího nemají potenciál ovlivnit materiální složení odebraných vzorků, a tedy ani výsledek provedených analýz. Právě formální vady bez materiálního dopadu do poznávané objektivní reality Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích odmítá (srov. mj. již citovaný výstižný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2010, č. j. 9 Afs 78/2009-59). Materiální vypovídací hodnota původních odebraných vzorků a jejich analýz je tak nezpochybněná. Tyto původní odběry vzorků, jejich rozborů provedené CTL, zajištěné tabákové výrobky i související dokumentace soudcem povolené prohlídky jiných prostor areálu v L. protokolem o prohlídce jiných prostor přinesly do trestního řízení bez pochybností zákonné, správné a průkazné důkazy. Takto zákonně pořízené důkazy v trestním řízení lze přenášet do řízení daňového (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Stěžovatel považuje za příznačné, že na takto zákonně pořízených důkazech vč. původních odběrů vzorků stojí již pravomocně skončené trestní řízení. Rozsudek Krajského soudu v Brně – pobočky ve Zlíně ze dne 2. 10. 2020, č. j. 53 T 11/2015-5645, odsoudil obžalované vč. L. a J. L. a žalobce (VLTAVA HOLDING a.s.) za zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, jehož se dopustili předmětnou výrobou a skladováním 1.374.832 ks nezdaněných cigaret, 3.878 kg řezaného tabáku a 780 kg tabákového odpadu v L. s nezaplacenou spotřební daní celkem nejméně 9.639.319 Kč, kdy jde přesně o to množství a tu výši spotřební daně, které jako základ daně stanovilo rozhodnutí stěžovatele. Usnesením VS v Olomouci sp. zn. 4 To 63/2020 bylo jejich pravomocné odsouzení za výše specifikované skutky potvrzeno; v odst. [133] se pak v souvislosti s námitkami stran odběru vzorků, resp. jejich totožnosti, uvádí: „Z provedených důkazů tak jednoznačně vyplývá, že byl zkoumán tabák, cigarety a tabákový odpad, tedy věci, které byly dne 26. 8. 2012 nalezeny na místě činu.“

[20] Dle stěžovatele městský soud nesprávně shledal formální deficit původních odběrů vzorků a spojil je s domnělými deficity nových odběrů vzorků a převážení správcem daně, namísto toho, aby od původních bezvadných odběrů vzorků a dokumentace zajištěných cigaret, řezaného tabáku a tabákového odpadu v trestním řízení odvinul úvahy o jejich následném nadstandardním a nezpochybnitelném ověření co do jejich kvality i množství navazujícími úkony správce daně (nové odběry vzorků, převážení). K tomuto ověření přitom stěžovatel přistoupil jasně ve prospěch žalobce, jemuž při těchto dodatečných úkonech byla umožněna explicitní účast (*de facto* však opakovaně členu jeho statutárního orgánu). A také celní orgán výsledky těchto ověření zohlednil, když napadeným rozhodnutím mírně ponižil žalobci původně vyměřenou daňovou povinnost (odečet obalového materiálu atp.).

[21] Stěžovatel poukazuje na to, že samotné původní odběry vzorků (protokoly o odběru Celního úřadu Zlín) a jejich výsledky je třeba hodnotit ve spojení se zastřešujícím protokolem o prohlídce jiných prostor, kde jsou odběry vzorků z jednotlivých zajištěných stop zaznamenány, vč. provedené podrobné fotodokumentace, jejího soupisu a pořízeného plánu budovy „C“ se zachycením jednotlivých stop. Dále stěžovatel podrobně popisuje jednotlivé stopy u cigaret, řezaného tabáku a tabákového odpadu, z nichž bylo při prohlídce prostor (původní skutková zjištění, kvalita a kvantita) vycházeno; tento podrobný rozbor (jakož i následné srovnávací rozborů) nepovažuje Nejvyšší správní soud za nutné rekapitulovat, neboť vyplývá již z odůvodnění rozhodnutí celních orgánů

a obsahu spisu; vyplývá z něj, že již při prohlídce jiných prostor byly jednotlivé stopy podle potřeby popsány policejním orgánem, a to až na čísla kartónů v jednotlivých stopách. Stěžovatel dále obdobně podrobně popisuje jednotlivé stopy u nového odběru vzorků ze dne 5. 12. 2004 (ověření kvality); uvádí srovnávací tabulku.

[22] Dle stěžovatele městský soud nové odběry vzorků provedené dne 5. 12. 2014 považuje za dostatečně nevyhovující o objektivní realitě. A to proto, že kartóny měly být uskladněny nedbale (*otevřené, nezajištěné celní páskou*) a není zajištěno jejich dostatečné ztotožnění s tabákovými výrobky žalobce pro jejich nedbalé označení (*nedostatečně označené obaly*), protože není vyloučeno, že nové odběry vzorku mohly proběhnout z tabákových výrobků někoho jiného. To městský soud vyvozuje jednak z *fotodokumentace v počtu 10 snímků ze skladování výrobků ke dni 5. 12. 2014* pořízené celním úřadem, a potom také z *důkazu fotodokumentací ze dne 19. 1. 2016*, předloženou žalobcem u jednání městského soudu (pol. 31-44 spisu), kdy podle městského soudu *jen u snímků č. 9 a 10 lze nalézt označení předmětného vzorku (č. j. 136600-12-08-011)*. Podle městského soudu tuto pochybnost nelze překlenout tím, že se nové protokoly o odběru vzorků shodují s původními odběry *co do označení zboží, počtu balení, hmotnosti a případně počtu*, a že se shodují také výsledky jejich analýz.

[23] Stěžovatel podotýká stran původu fotografií, nacházejících se ve správním a v soudním spise, že fotografie celního orgánu byly pořízeny v počtu 9 snímků, nikoli 10, jak uvádí městský soud, a to v den převážení tabákových výrobků 19. 1. 2016 (viz datum vložené do fotografií; příloha k protokolu o místním šetření ze dne 19. 1. 2016, č. j. 7483/2016-570000-32.1), nikoli v den nového odběru vzorků 5. 12. 2014. Žalobce předložil své fotografie na jednání soudu v počtu 10 snímků a pocházejí ze dne nového odběru vzorků 5. 12. 2014, nikoli z převážení tabákových výrobků 19. 1. 2016 (viz úřední záznam ze dne 5. 12. 2014, č. j. 114581-11/2014-570000-32.1, podle kterého bylo *p. L. L. p. S. S., referentkou pátrání odb. X GRČ, povoleno pořízení fotodokumentace uskladněného zboží*). Stěžovatel poukazuje na to, že pořizování fotodokumentace správcem daně při místních šetřeních nebo také policejním orgánem při prohlídkách jiných prostor není samoúčelné. Jejich cílem je zdokumentování zjišťovaného skutkového stavu fotografiemi. Pokud je však oním zjišťovaným skutkovým stavem obsahové složení jednotlivých zajištěných tabákových výrobků prostřednictvím opakovaných odběrů vzorků dne 5. 12. 2014 za účasti žalobce a jejich následných laboratorních rozborů, pořizování fotodokumentace by se s tímto cílem míjelo a lze je považovat za nadbytečné. Totéž platí i o převážení tabákových výrobků za účasti žalobce, které mělo opětovně jiný cíl – zjištění vlastní hmotnosti jednotlivých zajištěných tabákových výrobků dne 19. 1. 2016, a pokud zde již celní úřad pořídil 9 snímků jako jednu z příloh protokolu o místním šetření ze dne 19. 1. 2016, č. j. 7483/2016-570000-32.1, rozhodně je nelze považovat za úplnou fotodokumentaci dokládající způsob skladování a ztotožnění zajištěných tabákových výrobků. Tyto fotografie celního úřadu lze naopak považovat jen za ryze ilustrativní a namátkové, kdy nemapují kompletní stav převažovaných stop, nemají za cíl dokumentovat krabice ze strany popisů stop pro účely jejich ztotožnění s původním protokolem o prohlídce jiných prostor a zjevně nebyly foceny k okamžiku, kdy ještě nedošlo k otevření kartónů a k jejich kontrole (tj. jejich cílem nebyla ani dokumentace způsobu jejich zajištění). Totéž platí i o 10 fotografiích pořízených žalobcem ze dne 5. 12. 2014, kdy je rovněž zřejmé, že vůbec nezachycují všechny zajištěné stopy ani jednotlivé kartóny ze strany popisů stop. Je proto absurdní přecenění dotčených fotografií

pokračování

městským soudem a stejně tak jeho závěry o *nedbalém uskladnění kartónů (otevřené, nezajištěné celní páskou)*, jejich nedostatečné ztotožnitelnosti s tabákovými výrobky žalobce pro jejich nedbalé označení (*nedostatečně označené obaly*) i finální závěr městského soudu o tom, že vlastně není vyloučeno, že nové odběry vzorků mohly proběhnout z tabákových výrobků někoho jiného. A tak městský soud, který nejprve deklaroval, že si je vědom rozhodné materiální roviny při odběrech vzorků, své závěry přesto opřel o irelevantní formální pochybnosti. A kruhem městský soud *nesprávně* uzavřel, že tyto pochybnosti nelze překlenout materiální rovinou (mj. shodou původních a nových protokolů o odběrech vzorků, výsledků jejich analýz).

[24] Stěžovatel dodává, že fotografiím pořízeným celním úřadem dne 19. 1. 2016 schází městským soudem přisouzená vypovídací hodnota i proto, že ilustrují zejména obsah krabic napříč jednotlivými stopami, u nichž je převažováním či přepočítáním zjišťován základ daně. Pouhé dvě fotografie zachycují vnější podobu kartónů, kdy na první fotografii je nadto zřejmé jak užití celní pásky (vlevo), tak i zajišťovací smršťovací fólie, a především také popisy jednotlivých stop (vlevo nahoře *SK 2/37/39* atp.) Druhá fotografie ilustrativně zachycuje postup vážení krabic s tabákem, kdy popis krabice se zjevně nachází na jiné ze čtyř bočních stran, než na zachycené přední (zadní) straně (což stěžovatel opět dokládá fotografiemi). Zbylé fotografie celního úřadu zachycují obsah kartónů napříč stopami, což mj. dokládá také skutečnost, že kartóny byly v rámci převážení také logicky kontrolovány (otevřeny). Konečně i první fotografie pořízená celním úřadem dokládá nejen nově otevřené kartóny s cigaretami za účelem jejich kontroly, ale vpravo na zemi je patrná stržená zajišťovací celní páska. Pokud jde o fotografie pořízené žalobcem dne 5. 12. 2014, ani zde není relevantní městským soudem učiněná poznámka, že *jen u snímků č. 9 a 10 lze nalézt označení předmětného vzorku (č. j. 136600-12-08-011)*; není podstatné označení jednotlivých kartónů poznámkou o odběru vzorku, ale označení zajištěných stop až na čísla kartónů v jednotlivých stopách, které provedl už policejní orgán v rámci prohlídky jiných prostor a bez problémů se podle nich řídil nejen vzorkař Celního úřadu Zlín při původních odběrech vzorků dne 28. a 29. 8. 2012, ale také vzorkař Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj při nových odběrech vzorků dne 5. 12. 2014. Dále ono rozhodné značení stop podle protokolu o prohlídce jiných prostor (např. *SK 2/37/16*) lze při bližším pohledu nalézt také na dalších fotografiích pořízených žalobcem (což stěžovatel na několika snímcích dokumentuje).

[25] Pokud jde o městským soudem konstatovaný „neuspokojivý“ stav některých kartónů, což mají dokládat fotografie žalobce, tak ten se zjevně netýká cigaret Marlboro ani řezaného tabáku, ale jen zbylé stopy č. 39, v níž bylo zajištěno 886 kg tabákového odpadu ve 12ti kartónech v podobě nepovedených kusových cigaret a tabákových provazců. Tento stav kartónů je dán již povahou tabákového odpadu a jejich nedbalým (nerozhodným) skladováním ze strany žalobce. U tohoto tabákového odpadu v této podobě však zároveň není třeba skladované krabice zajišťovat lépe či je nějakým speciálním způsobem přebalovat; je bezpředmětné riziko odcizení i záměny s jiným stejně specifickým tabákovým odpadem. Napříč fotografiemi předloženými žalobcem je přitom zřetelně vidět, že u oněch „nedbale zajištěných kartónů“ zachycených nejméně na 8mi z 10ti předložených fotografií jde z různých úhlů pohledu pořád jen o oněch 12 společně uskladněných velkých kartónů stopy č. 39 s tabákovým odpadem (na třech fotografiích je uvedení stopy č. 39 zřetelně viditelné, na jedné z fotografií je jasně patrný obsah, vzorek „136600-12-08-011“ uvedený na dvou fotografiích je vzorkem odebíraným z tabákového

odpadu stopy č. 39 atp.) Stěžovatel podotýká, že žalobci nic nebránilo, aby fotografie pořízené dne 5. 12. 2014 při odběru vzorků předložil k důkazu kdykoli v průběhu daňového řízení, kdy by se s nimi stěžovatel vypořádal, a nikoli účelově až městskému soudu při jednání 19. 8. 2021, kde byly stěžovateli pouze předloženy k nahlédnutí, přitom z nich městský soud vyvodil mylné závěry.

[26] Dle stěžovatele městský soud měl vycházet z odběru nových vzorků provedených vzorkařem Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj za přítomnosti žalobce a jejich analýz CTL, které bez pochybností potvrdily původní odběry; stěžovatel na tomto místě opět podrobně popisuje jednotlivé stopy u cigaret, řezaného tabáku a tabákového odpadu. Žalobce, který byl prostřednictvím svého statutárního orgánu (p. L. L.) novým odběřím vzorků explicitně přítomen, tedy byl fyzicky přítomný celému postupu vzorkaře Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj (tedy vzorkaře z jiného než původního Celního úřadu Zlín) při ztotožnění jednotlivých kartónů v jednotlivých stopách a odběru vzorků cigaret, řezaného tabáku i tabákového odpadu z těchto kartónů, v poučení kontrolovaného subjektu v části „vyjádření kontrolovaného subjektu“ rukou vepsal toliko formální, nerozhodné výhrady–*„u krabic není provedeno zajištění proti manipulaci s jejich obsahem, ztotožnění krabic je možné pouze z fixem psaných poznámek, při minulém odběru byly krabice uskladněny v jiné části skladu, bylo s nimi tedy manipulováno, a nelze proto s jistotou potvrdit totožnost zboží se zbožím z prohlídky jiných prostor, a v protokolu o odběrech vzorků je v údajích o celkových velikostech nezjištěný údaj, neboť zboží nebylo převáženo.“* Ani žalobce přítomný na místě tedy neuplatnil žádnou materiální výhradu, ověřitelnou na místě odběru nových vzorků, tedy např. že v nějaké pro věc relevantní stopě chybí či přebývají konkrétní kartóny zboží oproti původnímu počtu kartónů, že je v konkrétních kartónech jiné zboží, než zboží žalobce, že ke kontrole a odběru vzorků není vybrán ten konkrétní kartón příslušné stopy, který je následně konkrétně zapsán v příslušném protokolu o odběru vzorku (např. kartón SK 2/6/1), atp. Stejně tak žalobce i přes skutečnost, že obdržel ke všem třem druhům zajištěného zboží odebrané rezervní vzorky, tyto nepředložil k vlastní analýze a nerozporoval jí skutečné složení odebraných vzorků, jakkoli je zřejmé, proč tomu tak je. Totiž u padělaných cigaret Marlboro, které sjížděly z linky, těžko může nějaká dodatečná analýza tvrdit jiný skutkový závěr, než že jde o cigarety obsahující tabák. Totéž platí o nezbytném vstupním řezaném tabáku způsobícím ke kouření a o nezbytném výstupním tabákovém odpadu tvořeném odpadními cigaretami a nepodařenými provazci cigaret.

[27] Dle stěžovatele se žalobce toliko vznášenými abstraktními pochybnostmi o kompaktnosti obsahu skladovaných kartónů, které *ex post* u jednání soudu doložil i pořízenými vybranými fotografiemi skladovaných kartónů s tabákovým odpadem, pokoušel přiživit spekulace o možné nejistotě stran totožnosti skladovaného zboží se zbožím žalobce, na což mu nepatřičně vešel městský soud.

[28] Stěžovatel se dále vyjadřuje k převážení ze dne 19. 1. 2016 (ověření kvantity), k němuž došlo ve prospěch žalobce z popudu správce daně prostřednictvím přesnějšího zjištění hmotnosti řezaného tabáku a tabákového odpadu (převážení za odpočtu obalového materiálu), resp. přepočítání cigaret za účelem přesnějšího stanovení základu daně; poukazuje na to, že městský soud výslovně odmítl námitky žalobce a konstatoval použití certifikovaných vah, přijetí logických úvah ohledně váhových odchylek (ztráta hmotnosti tabáku) i správný odpočet hmotnosti obalového materiálu. Pochybení soud spatřuje toliko

pokračování

v tom, že pro původní postup policejního orgánu dne 28. 8. 2012 v L. byla od počátku upozaděna úloha správce daně a dostatečnou přesnost pro účely vyměření spotřební daně mělo zajistit až ověření počtu a hmotnosti tabákových výrobků, ke kterému došlo dne 19. 1. 2016. Námitka žalobce je tak podle městského soudu důvodná *co do časového prodlení ztotožnění tabákových výrobků*, neboť protokol o tomto místním šetření původ krabic neuvádí a jen pravděpodobně jde o zboží žalobce podle protokolu o prohlídce jiných prostor. Dle stěžovatele však jde o běžnou specifickou dotčené věci, že na místě páchaní trestné činnosti byly neodkladné a neopakovatelné úkony provedeny policejním orgánem (prohlídky jiných prostor běžely v tuto dobu i na jiných místech - viz zachycené přesuny L. L.), a to zcela dostatečně pro účely běžícího trestního řízení, kdy jednotlivé stopy byly precizně označeny, vyfoceny, popsány, a policejním orgánem byly dostatečně zjištěny počty kartónů ve stopách i s počty cigaret a hmotnostmi řezaného tabáku a tabákového odpadu (viz protokol o prohlídce jiných prostor), byť nikoli naprosto přesně za užití certifikovaných vah s odpočtem hmotnosti obalového materiálu. Právě toto upřesnění bylo následně vyhrazeno postupu správce daně a i zde je objektivním faktem, že k přesnému zjištění základu daně převážáním a přepočítáním tabákových výrobků došlo za přítomnosti žalobce dne 19. 1. 2016. Městský soud podle stěžovatele tyto skutečnosti chybně zahrnuje pod pochybení správce daně. K těmto skutečnostem měl městský soud přistoupit dle uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu, tj. zabývat se tím, zda existují *konkrétní* pochybnosti o totožnosti převažovaného, resp. přepočítávaného zboží se zbožím skladovaným žalobcem, a tedy zda žalobci na základě těchto zjištění *reálně* může být stanovena daň z nějakého množství tabáku či počtu cigaret, které neskladoval. Žádné takové konkrétní pochybnosti městský soud neidentifikoval. Pokud by městský soud vycházel z relevantních stop, které stěžovatel dále v kasační stížnosti předestírá, musel by dospět shodně se správcem daně k závěru, že dne 19. 1. 2016 byl přesně zjištěn základ daně z tabákových výrobků skladovaných žalobcem, který byl posléze správně promítnut do napadeného rozhodnutí žalovaného, tj. 1.374.832 ks cigaret (po připočtení 8.000 ks cigaret předtím odebraných vzorků), 3.878 kg řezaného tabáku (po připočtení 20 kg předtím odebraných vzorků a odpočtu 80 kg kvůli možné odchylce kalibrované váhy 2 kg na kartón) a 780 kg tabákového odpadu (po připočtení 10 kg předtím odebraných vzorků a odpočtu 24 kg kvůli možné odchylce kalibrované váhy 2 kg na kartón). Zároveň by městský soud z porovnání původních zjištěných počtů kusů obalů (kartónů), zadokumentovaných policejním orgánem v protokolu o prohlídce jiných prostor, a totožného počtu zjištěného při odběru nových vzorků a také při převážení a přepočítání tabákových výrobků dne 19. 1. 2016 musel dospět k závěru, že základ daně stanovené žalobci v žádném případě nebyl rozšířen o žádné jiné zboží někoho jiného.

[29] Stěžovatel uzavírá, že městský soud přehlédnutím uzavřeného kruhu dokazování stran základu daně stanovené žalobci a vypíchnutím nepodstatných, nespojených a nedůvodných jednotlivostí chytá v závěru rozsudku do pasti sám sebe - a také stěžovatele. Závazné pokyny pro další řízení jsou logicky spojené s rozhodovacími důvody a trpí shodnými deficity, pro které i je nelze považovat za zákonné. Pokud městský soud uvádí, že má stěžovatel případně vycházet z trestního spisu, stěžovatel konstatuje, že nemá k základu daně ohledně množství a kvality tabákových výrobků reálně co více doplnit z trestního spisu. Nenabízí se ani uložení doplnění dokazování např. třetími odběry vzorků či jejich dalším přepočítáním, převážáním nebo ohledáním za další přítomnosti žalobce. Objektivní realita je v těchto ohledech provedenými důkazními prostředky

poznaná bez důvodných pochybností. Reálně tak stěžovatel maximálně formálně doplní, resp. zopakuje dokazování stran základu daně v šíři, která je prezentována v rozsahu odůvodnění kasační stížnosti, se shodnými závěry, jaké obsahuje zrušené napadené rozhodnutí. Tím formálně odstraní onu nejistotu prezentovanou městským soudem a budoucí rozhodnutí o odvolání oproti zrušenému napadenému rozhodnutí nedozná materiální změny. A to je výsledek, ke kterému soudní přezkum nemá vést. Pokud městský soud zmínil možnost stanovení daně (základu daně) podle pomůcek, stěžovatel podotýká, že stanovení daně podle pomůcek je méně přesným způsobem stanovení daně, neboť daň stanoví „pouhým“ kvalifikovaným odhadem, a to k tíži daňového subjektu (z hlediska následné možné procesní obrany). Je proto subsidiárním (náhradním) způsobem stanovení daně, který má místo jen tam, kde daňový subjekt nesplní relevantní povinnost při správě daní (řádně tvrdit daň, prokázat tvrzené skutečnosti) a správce daně objektivně nemá dost důkazních prostředků pro přesné stanovení daně dokazováním (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2009, č. j. 7 Afs 27/2009-80, nebo ze dne 25. 2. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-35, ev. nález Ústavního soudu ze dne 15. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 385/02). V předmětném případě je stanovení daně podle pomůcek vyloučeno již tím, že stěžovatel disponuje dostatkem důkazních prostředků pro přesné stanovení daně dokazováním. Takové důkazní prostředky nelze formálně označit za pomůcky a stanovit jimi daň také proto, že tím procesně zhoršuje postavení daňového subjektu a takový postup správce daně je nezákonný sám o sobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2009, č. j. 7 Afs 22/2009-68). Nelze za dané situace uvažovat o použití výrazně méně přesných pomůcek, resp. o zdanění jen pravděpodobného základu daně (k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2007, č. j. 2 Afs 1/2007-65), nebo o zatemněném obrazu o hospodaření daňového subjektu (k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Konečně, nelze pominout ani to, že to byl žalobce, kdo tvrdil daň, přičemž podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Přitom žalobce tvrdil daň ve vyšší výši, než která mu byla správními rozhodnutími stanovena, a ke snížení výše jím přiznané daňové povinnosti (modifikování základu daně) došlo v jeho prospěch právě za užití důkazních prostředků (nové odběry vzorků, převážení), tedy dokazováním. Městským soudem naznačený ústup ke stanovení daně podle pomůcek je tak nepřipadný i z tohoto procesního pohledu, který pomíjí daňové řízení vedené k daňovému tvrzení žalobce.

[30] Žalobce ve **vyjádření** konstatuje, že stěžovatel v kasační stížnosti fakticky rozporuje skutečnost, která byla v daňovém a následně i v soudním řízení nesporná. Tím však překračuje rozsah soudního přezkumu vymezený žalobními body; městský soud neposuzoval, zda došlo k porušení správní praxe při odběru původních vzorků, nýbrž to, zda toto nesporné porušení je vadou, která vzbuzuje důvodné pochybnosti o manipulaci se vzorky. Žalobce zdůrazňuje, že veškerou argumentací stěžovatel obsáhle popírá svůj vlastní názor a zpochybňuje svůj vlastní postup v odvolacím správním řízení, čímž odvádí pozornost od vlastního pochybení a snaží se ho zakrýt zaplevelováním spisu nepodstatnými skutečnostmi. Žalobce se pak k jednotlivým tvrzením stěžovatele podrobně vyjadřuje, přičemž jim oponuje, a to fakticky v rovině argumentace uplatněné v žalobě. Poukazuje především na to, že sám stěžovatel považoval odběry vzorků prováděné dne 28. 8. 2012 za nezákonné, proto nelze výsledky rozborů použít ani pro vyměření daně, ale

pokračování

ani pro porovnání výsledků těchto nezákonných odběrů a rozborů s odběry a rozborů prováděnými později. Konstatuje, že již dnes nelze říci, zda byly druhé a další odběry prováděny z týchž věcí, které byly skutečně zajištěny v areálu žalobce. Závěr městského soudu, že ani shodnost výsledků analýz nemůže být pojata jako přednostní a jediný argument pro vyslovení závěru o totožnosti zajištěných věcí, je dle žalobce správný, již proto, že tabák je věc hromadná. Dále žalobce polemizuje se stěžovatelem o způsobu odběru vzorků, porušení interního předpisu a poukazuje na vady řízení. Městský soud dle žalobce správně dovodil, že jádro nezákonnosti postupu daňových orgánů vůči žalobci tkví v tom, že celní úřad a stěžovatel rezignovali na své povinnosti plynoucí z pozice správce daně, resp. na samotný cíl správy daní, když namísto dodržení postupů předepsaných daňovými zákony fakticky přenechali zjištění skutkového stavu policejnímu orgánu, jak ostatně přiznává sám stěžovatel. Toto zásadní prvotní selhání pak nutně mělo za následek, že ani nové odběry vzorků a výsledky jejich analýz nebyly použitelné pro účely zjištění základu daně. Žalobce opakovaně, jako již v žalobě připomíná, že nelze bezpečně stanovit, že odběry dne 5. 12. 2014 byly prováděny z týchž věcí, které byly zajištěny při prohlídkách jiných prostor v srpnu 2012 v areálu žalobce v L. Ačkoliv stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že u nového odběru vzorků nebyla žalobcem uplatněna žádná materiální výhrada, toto tvrzení naprosto nekoresponduje se zněním protokolu o odběru vzorků, kde bylo výslovně namítnuto mj. to, že krabice nebyly řádně zajištěny proti manipulaci s jejich obsahem. Dle názoru žalobce provedl městský soud dokazování správně, resp. nedopustil se žádného pochybení, které by mělo vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Žalobce má za to, že žalovaný spíše polemizuje se způsobem, jakým městský soud hodnotil důkazy a jaké z nich vyvodil závěry, než aby namítal nesprávné posouzení právní otázky. Žalobce má naopak za to, že městský soud při posuzování důkazů postupoval komplexně, hodnotil je ve všech souvislostech a na základě provedených důkazů dospěl ke správným závěrům jak skutkovým, tak právním – tedy že věc posoudil po právní stránce správně. Žalobce proto nepovažuje skutečnosti uvedené v kasační stížnosti za důvodné a navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

[31] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil, současně se zabýval tím, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[32] Kasační stížnost je důvodná.

[33] Nejvyšší správní soud předesílá, že skutkové okolnosti projednávané věci jsou dostatečně známy a byly popsány v předchozím řízení, pročez Nejvyšší správní soud nepovažuje za potřebné je opětovně rekapitulovat. V předchozím řízení bylo rovněž najisto postaveno, že žalobce je plátcem spotřební daně. V novém řízení byl městský soud zavázán zabývat se in meritum otázkou výše daňové povinnosti, resp. správnosti stanovení základu daně a vyměření daně.

[34] Předmětem kasačního přezkumu je tak v zásadě pouze otázka rozsahu základu daně ze skladovaných cigaret, řezaného tabáku a tabákového odpadu stanoveného žalobci

dokazováním v rovině kvality (odběry vzorků k ověření, že jde o předměty daně) a v rovině kvantity (zjištění jejich počtu, resp. hmotnosti).

[35] Ze správního spisu vyplývá, že k výzvě správce daně žalobce podal daňové přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků, ve kterém tvrdil spotřební daň v celkové výši 9 996 077 Kč.

[36] Pro posouzení věci vycházel Nejvyšší správní soud z následujících nesporných skutečností.

[37] Platebním výměrem ze dne 21. 8. 2014 byla žalobci 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 podal žalobce odvolání proti platebnímu výměru, v němž především namítal, že není plátcem daně a rozporoval výši stanovené daně.

[38] Žalobce v odvolání na základě rozdílu zjištěného u stopy č. 8 vyslovil pochybnosti o tom, zda množství tabákových výrobků odpovídá skutečnosti, poukázal na to, že mu nebyl vydán třetí vzorek a má proto za to, že se jedná o nezákonně získaný důkaz. Dovožoval, že množství tabákových výrobků, ze kterého byla vypočítána daň, může být tedy nižší i u dalších tabákových výrobků uvedených pod jinými stopami (více k tomu neuvedl); dále obecně namítl možnost manipulace s výrobky, neboť na základě nového odběru bylo zjištěno, že krabice se zbožím se nacházely na jiných místech haly; tvrdil, že pochybení při odběru vzorků v roce 2012 nemůže nový odběr vzorků zhojit a uvedené rozborů vzorků nemohou sloužit jako důkaz; dále rozporoval, že byly odebrány dva vzorky o hmotnosti cca 2 kg a do zkušebny byly dodány tři vzorky o hmotnosti 2 kg, dále zpochybnil identitu výrobků a namítl neseznámení se s podklady rozhodnutí.

[39] Ze správního spisu vyplynulo, že dne 6. 2. 2014 byl proveden nový odběr vzorků rozporované stopy č. 8 (viz odběr vzorků ze dne 28. a 29. 8. 2012; množství u stopy č. 8 uvedené v protokolu o prohlídce neodpovídalo množství uvedenému v daňovém spise – pozn. NSS) a po analýze v CTL byly vyhotoveny protokoly o zkoušce. Dne 5. 12. 2014 byl proveden další nový odběr vzorků za přítomnosti zástupců žalobce zaznamenaný v protokolech o odběru vzorků č. j 136600-12-08-005 až 136600-12-08-012. Odběry byly zaslány do CTL, k nimž byly v lednu a únoru vyhotoveny nové protokoly o zkoušce. Dne 19. 11. 2014 správce daně přistoupil k doplnění dokazování; dne 3. 12. 2015 dožádal Celní úřad pro Moravskoslezský kraj, aby ve spolupráci s policejním orgánem celní správy provedl převážení a přepočítání tabákových výrobků spadajících pod jednotlivé stopy, pod kterými byly v rámci trestní věci zajištěny. Celní úřad pro Moravskoslezský kraj učinil za přítomnosti žalobce 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 4000 kg. S ohledem na to, že u stopy č. 5 byly naváženy 2 kg a u stopy č. 8 bylo naváženo 23,9 kg, což jsou hodnoty, které na vahách nemohou být váženy z důvodu hmotnosti pod minimální hranicí váhy, a vzhledem k tomu, že pro tyto stopy neměl

pokračování

stěžovatel stanovenu přesnou hmotnost, nebyly tabákové výrobky zajištěné pod těmito stopami na základě výsledků odvolacího řízení zahrnuty do základu spotřební daně. Výsledná daň byla stanovena ve výši 9 639 319 Kč.

[40] Stěžovatel tedy v odvolacím řízení v souladu s § 116 odst. 1 daňového řádu doplnil řízení a odstranil předchozí pochybnosti a nesprávnosti provedením nových odběrů vzorků za přítomnosti žalobce; v rámci odvolacího řízení zjistil rovněž informace z trestního spisu; provedl ve spolupráci s policejním orgánem nové převážení a přepočítání tabákových výrobků spadajících pod jednotlivé stopy. V odůvodnění svého rozhodnutí se vypořádal s námitkami stran vážení, po novém převážení odečetl možnou odchylku váhy ve výši 2 kg od každé vážené krabice. Dále v rozhodnutí podrobně popsal způsob provedení nových odběrů. Lze tak konstatovat, že stěžovatel námitkám žalobce vyhověl, provedl nové převážení, nové odběry. Jinými slovy, postupoval v součinnosti s žalobcem, přičemž výsledkem tohoto postupu bylo stanovení nižší daně, než uvedl sám žalobce v daňovém přiznání. Žalobce měl rovněž možnost seznámit se s výsledky doplněného odvolacího řízení, což také učinil, vyjádřil se k podkladům pro rozhodnutí, uvedl další námitky, s nimiž se stěžovatel vypořádal. Stěžovatel tedy při změně základu daně ve prospěch žalobce vycházel jak z daňového přiznání žalobce, 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.

[41] Nejvyšší správní soud konstatuje, že v průběhu správního řízení nevyplývaly žádné indicie o tom, že by v období od původního odběru vzorků jednotlivých tabákových výrobků z jednotlivých zajištěných stop v roce 2012 do druhého odběru vzorků provedeného v roce 2014 (resp. v roce 2016) došlo k manipulaci s tabákovými výrobky; jednotlivé výsledky veškerých analýz se neliší, lze tak dospět s dostatečnou jistotou k závěru, že se jedná o stejné výrobky.

[42] Skutkový stav zjištěný stěžovatelem dle Nejvyššího správního soudu koresponduje rovněž se závěry Vrchního soudu v Olomouci obsaženými v usnesení sp. zn. 4 To 63/2020. V odst. [103] usnesení se konstatují usvědčující důkazy, kterými je: „Existence strojů, cigaret, tabáku a tabákového odpadu dne 26. 8. 2012 v areálu firmy VLTAVA HOLDING a.s. ve Z. -L. č. X. Jedná se o prohlídku jiných prostor (...) z čehož byl pořízen videozáznam, jakož i fotodokumentace. Před jejím zahájením se obžalovaný L. L. jako předseda představenstva uvedené společnosti vyjádřil v tom smyslu, že mu není známo, že by se v areálu nacházely věci důležité pro trestní řízení, tedy nezákonně vyrobené cigarety, strojní zařízení k výrobě, tabák apod.(..) prohlídkou bylo zjištěno, že ve výše uvedených prostorách společnosti VLTAVA HOLDING a.s. se nacházela výrobní a balicí linka na cigarety, 1 374 832 ks cigaret neoprávněně označených ochrannou známkou Marlboro, ke které náleží právo společnosti Philip Morris ČR a.s., 3 878 kg řezaného tabáku, 780 kg cigaretového odpadu. Konkrétně prohlídkou bylo zjištěno 38 krabic s řezaným tabákem po 100 kg, 36 krabic s filtry po 20 tisících (obojí bylo ve skladu tabáku), 14 kg cigaretového odpadu v podobě provazce cigaret, 2 krabice s řezaným tabákem po 100 kg, 5 krabic s cigaretovými filtry –celkem 72.000 kusů, to vše bylo nalezeno v místnosti s výrobním strojem, kde byl tedy nalezen také tento stroj zn. Škoda C9, včetně jedné raznice se zn. Marlboro, další krabice s cigaretovými filtry a cigaretový odpad, tedy nepodařené cigarety a provazce, cigaretový papír v množství 137 rolí po 600 metrech, 68 rolí filtrového papíru, 13 přepravních vozíků s plastovými rámy k plnění cigaretami s výrobního stroje, 24

krabic cigaret Marlboro po 10 tisících kusech, 157 tisíc kusů přířezů na krabičky cigaret Marlboro, papír na balení kartonů cigaret v množství 7 rolí, 23 rolí ALU folie do krabiček cigaret atd. Ve stejné místnosti pak byla nalezena ještě část nesestaveného balicího stroje Škoda BS21P výrobního čísla 95122, v jiné místnosti pak byly nalezeny další dvě části nesestavených balicích strojů Škoda, včetně dvou beden se součástkami. V této místnosti bylo nalezeno také dalších 34.400 kusů cigaret Marlboro a dalších 100 krabic cigaret Marlboro po 10 tisících kusech.“ V odst. [128] až [140] se usnesení podrobně věnuje námitkám proti odběrům vzorků (které jsou shodné s těmi, které žalobce uplatnil v odvolání i ve správním žalobě), a zjištěním stran správné výše úniku na spotřební dani; všechny tyto námitky přitom vrchní soud hodnotí jako nedůvodné s tím, že nebyly zjištěny žádné pochybnosti a vady při získávání důkazů a jejich hodnocení.

[43] Lze odkázat např. na odst. [131] citovaného usnesení, v němž se uvádí: *„S námitkami obžalovaných směřujících vůči činnosti celních orgánů při odběru vzorků, které byly následně testovány za účelem zjištění, zda se jedná o tabák a cigarety vhodné ke kouření, se nalézací soud řádně vypořádal a odvolací soud přisvědčil závěru, že pro účely trestního řízení není podstatné, zda celní orgány respektovaly metodiku stanovenou pro odběr vzorků; tedy v jakém množství byly vzorky odebrány, ale podstatné je to, zda se jednalo o tabák a cigarety, které byly dne 26. 8. 2012 nalezeny na místě činu, zda jsou vhodné ke kouření a v jakém množství toto zboží bylo dovezeno, vyrobeno, nalezeno, tedy z jakého množství měla být odvedena daň.“* V bodě [132] pak v souvislosti s hodnocením svědeckých výpovědí se uvádí: *„Z výpovědi svědka bylo zjištěno, že vzorky převzal neporušené a ve stejném stavu je i předal, vše bylo v pořádku i administrativně, když vzorky byly řádně označeny evidenčním číslem, které zaručuje, že se jedná o konkrétní vzorek odebraný na konkrétním místě a v konkrétní čas... (svědkyně Ing. Ž., pracovnice laboratoře, která vzorky zkoumala, uvedla, že vzorky, kterými se zabývala, byly řádně označeny, z jejího pohledu tedy nevznikly žádné pochybnosti).“* V odst. [133] se pak uvádí: *„Z provedených důkazů tak jednoznačně vyplývá, že byl zkoumán tabák, cigarety a tabákový odpad, tedy věci, které byly dne 26. 8. 2012 nalezeny na místě činu.“* Z uvedeného tedy vyplývá, že nebyla potvrzena ani spekulace o tom, že se s výrobky manipulovalo, resp., že se snad dokonce mohlo jednat o výrobky někoho jiného, jak naznačují městský soud.

[44] Ze správního spisu vyplývá, že žalobce, který byl prostřednictvím svého statutárního orgánu (p. L. L.) novým odběrům vzorků explicitně přítomen, tedy byl fyzicky přítomný celému postupu vzorkaře Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj při ztotožnění jednotlivých kartónů v jednotlivých stopách a odběru vzorků cigaret, řezaného tabáku i tabákového odpadu z těchto kartónů, v poučení kontrolovaného subjektu v části „vyjádření kontrolovaného subjektu“ rukou vepsal toliko formální obecné výhrady: *„U krabic není provedeno zajištění proti manipulaci s jejich obsahem, ztotožnění krabic je možné pouze z fixem psaných poznámek, při minulém odběru byly krabice uskladněny v jiné části skladu, bylo s nimi tedy manipulováno, a nelze proto s jistotou potvrdit totožnost zboží se zbožím z prohlídky jiných prostor, a v protokolu o odběrech vzorků je v údajích o celkových velikostech nezjištěný údaj, neboť zboží nebylo převáženo.“* Ani žalobce přítomný na místě tedy neuplatnil žádnou materiální výhradu ověřitelnou na místě odběru nových vzorků, tedy např. že v nějaké pro věc relevantní stopě chybí či přebývají konkrétní kartóny zboží oproti původnímu počtu kartónů, že je v konkrétních kartónech jiné zboží než zboží žalobce, že ke kontrole a odběru vzorků není vybrán ten konkrétní kartón příslušné

pokračování

stopy, který je následně konkrétně zapsán v příslušném protokolu o odběru vzorku. Stejně tak žalobce i přes skutečnost, že obdržel ke všem třem druhům zajištěného zboží odebrané rezervní vzorky, tyto nepředložil k vlastní analýze, a nerozporoval skutečné složení odebraných vzorků.

[45] Nejvyšší správní soud konstatuje, že městský soud z obecných hypotetických tvrzení žalobce učinil najisto postavenou realitu, že vše nasvědčuje tomu, že se o totožné zboží nemuselo jednat. Nijak však již nevysvětlil, na základě čeho se domnívá, že mohlo dojít k reálné záměně značeného, číselnou řadou popsaného kartónu žalobce za jiný kartón někoho jiného, který by byl *ex post* popsán shodně jako původní kartón žalobce tak, aby z něj následně po jeho bezproblémovém vyhledání a ztotožnění odebral vzorkař za přítomnosti žalobce nové vzorky, a to bez změny počtu kartónů v čase a za logického mírného poklesu původní a převážením nově zjištěné hmotnosti v jednotlivých stopách ve prospěch žalobce, zejm. po odečtení obalového materiálu. Městský soud ani nepředestřel, jaké úvahy jej vedly k domněnce, že snad došlo k nahrazení zboží žalobce v obsahu nějakého konkrétního popsaného kartónu před odběrem nového vzorku za jiné zboží někoho jiného, tedy že původní padělané cigarety Marlboro žalobce nahradily tytéž padělané cigarety někoho jiného nebo, že došlo k záměně původního zcela specifického cigaretového odpadu žalobce v jeho kartónu za shodný zcela specifický cigaretový odpad někoho jiného, atd. Žalobce, ale ani městský soud nevysvětlil smysl ani účel jakékoli takové záměny.

[46] Závěr městského soudu, že s ohledem na vadné odběry v roce 2012 a řadu dalších pochybení při nakládání s tabákovými výrobky není zaručeno, že při dodatečných odběrech vzorků a převážení jde v úplnosti o totožné výrobky žalobce, co do jejich kvality a množství, tedy je se zjištěním obsaženým v trestním rozsudku, ale i v samotném správním spise v rozporu. Městský soud přitom nikterak nevysvětlil, v čem pochybení, či nesrovnalosti, které v průběhu řízení ze strany celního orgánu nastaly, přičemž však byly následně v rámci odvolacího řízení zákonným způsobem napraveny, ovlivnily zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Nejvyšší správní soud nikterak nepopírá, že trestní rozsudek vycházel z výše daňové povinnosti, kterou soud převzal z platebního výměru správce daně (což namítá ve vyjádření žalobce), nicméně za zásadní Nejvyšší správní soud považuje, že v trestním řízení byly osvědčeny provedené důkazy (odběry vzorků) prokazující tabákové výrobky v množství, kvalitě i identitě; z těchto důkazů vycházel správce daně rovněž při stanovení výše daně. Jinými slovy, jakkoli není obecně zcela jistě vyloučeno, aby se nakonec daň stanovená správcem daně lišila od škody rozhodné pro kvalifikaci trestného činu, rozhodné ve věci je, zda a nakolik obstály důkazy, ze kterých správce daně při stanovení daně vycházel. V dané věci důkazy nepochybně obstály. Nelze proto přisvědčit závěru městského soudu, že „[n]ejde o dostatečně spolehlivé důkazy pro stanovení základu daně dokazováním.“

[47] Nejvyšší správní soud konstatuje, že na straně jedné stojí skutková zjištění učiněná správními orgány, potvrzená orgány činnými v trestním řízení, resp. pravomocným odsuzujícím rozsudkem, na straně druhé jsou zde vyslovené podezřelé skutečnosti spočívající v jednotlivých formálních pochybnostech, na základě kterých městský soud skutkový stav označil za neprokázaný, resp. nezjištěný dostatečně spolehlivě. Městský soud např. dospívá na jednu stranu k závěru, že se nové protokoly o odběru vzorků shodují s původními odběry *co do označení zboží, počtu balení, hmotnosti a případně počtu* a že se

shodují také výsledky jejich analýz, na stranu druhou však bez dalšího dodává, že za situace, kdy byly výrobky nedbale uloženy (spolu s neustále soudem připomínanými vadami stran původních odběrů vzorků), se nemuselo jednat o totožné výrobky, resp. mohlo se jednat o zboží někoho jiného. Není zřejmé, z jakých údajů vlastně městský soud vycházel, jeho úvahy jsou odůvodněny pouze nejistotami a nepřesnostmi, aniž by byl zdůvodněn jejich vliv na správnost stanovení výše daně. Tyto nezdůvodněné „pochybnosti“ městského soudu nemohou odůvodnit odklon od závěrů výše uvedených.

[48] Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že východisko hodnocení městského soudu k původním odběrům vzorků neobstojí. Městský soud nesprávně shledal formální deficit původních odběrů vzorků a spojil je s domnělými deficity nových odběrů vzorků a převážení správcem daně, namísto toho, aby od původních bezvadných odběrů vzorků (tj. potvrzených dalšími rozbory) a podrobné dokumentace zajištěných cigaret, řezaného tabáku a tabákového odpadu v trestním řízení odvinul další úvahy. Především měl vzít u hodnocení odběrů vzorků v potaz jejich následné nezpochybnitelné ověření co do jejich kvality i množství navazujícími úkony správce daně (nové odběry vzorků, převážení). K tomuto ověření přitom stěžovatel přistoupil jasně ve prospěch žalobce, jemuž při těchto dodatečných úkonech byla umožněna účast; tedy správce daně postupoval v dostatečné součinnosti s žalobcem. Městský soud tak neměl vyjít z irelevantní formální roviny (kdy vypočítával jednotlivá pochybení, aniž by však bral v potaz jejich relevanci), naopak měl za rozhodnou vzít materiální rovinu odběru nových vzorků vzorkářem Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj za přítomnosti žalobce a jejich analýz CTL GŘC, které potvrdily původní odběry. Městský soud však z žalobcem tvrzeného *potenciálního* dostatečného nezabezpečení zboží v kartónech učinil závěry o reálné neztotožnitelnosti uskladněného zboží s původním zbožím žalobce a připustil jeho odlišné materiální složení v důsledku toho, že nové odběry vzorků mohly proběhnout z tabákových výrobků někoho jiného. Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatel veškeré nesrovnalosti ve vyjádření k žalobě, jakož i při ústním jednání vysvětlil, nicméně městský soud v odůvodnění svého rozsudku na argumentaci stěžovatele nikterak nereagoval a zcela vešel na argumenty žalobce. Na základě veškerých provedených a zadokumentovaných úkonů by městský soud naopak musel dospět k závěru, že je vyloučena jakákoli záměna zboží skladovaného žalobcem za zboží někoho jiného uvnitř původních kartónů, tedy že by byl při zjištění počtu a hmotnosti zboží dne 19. 1. 2016 základ daně rozšířen o nějaké jiné zboží.

[49] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře, na kterou ostatně odkazoval i městský soud, nicméně z ní již nevycházel, opakovaně zdůrazňuje, že je nutno vždy zvažovat, zda zjištěné vady řízení jsou podstatné a zároveň, zda mohly způsobit nesprávnost a nezákonnost rozhodnutí a zohlednit rozumný pohled na dodržování zákonem stanovených pravidel spravedlivého procesu jako podmínky pro spravedlivé rozhodnutí. Dle Nejvyššího správního soudu z tohoto pohledu nedošlo v průběhu řízení před celními orgány k takovým závažným vadám, jež by mohly mít za následek nezákonnost rozhodnutí. Tuto skutečnost ostatně potvrdil i pravomocný trestní rozsudek, resp. usnesení vrchního soudu, v němž soud opětovně zkoumal, zda důkazy, z nichž stěžovatel vycházel, nebyly získány nezákonným či procesně vadným způsobem, což by nutně muselo vést k jejich vyloučení z předmětu úvah směřujících ke zjištění skutkového stavu věci. Tyto skutečnosti však městský soud vůbec nebral v potaz.

pokračování

[50] Nejvyšší správní soud konstatuje, že za situace, kdy bylo dostatečně v rámci dokazování zjištěno množství předmětu daně (základ daně) a je známa zákonná sazba daně, není s ohledem na konstrukci spotřební daně (množství x sazba) prostor pro stanovení daně odhadem, resp. dle pomůcek (dle § 10 zákona o spotřebních daních se daň vypočte jako součin základu daně a sazby daně stanovené pro příslušný vybraný výrobek). Nejvyšší správní soud považuje vyčíslení výše daňové povinnosti částkou 9 639 319 Kč za správné; současně dodává, že nebyly ostatně splněny ani procesní podmínky pro stanovení daně dle § 98 daňového řádu; žalobce podal daňové přiznání, v průběhu řízení poskytl potřebnou součinnost.

[51] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25, mimo jiné uvedl: *„Rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., pokud z něj nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení jeho rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat, nebo pokud z něj nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí, nebo pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu“*. Obdobně v rozsudku ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009-132, zdejší soud uvedl: *„Nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] je rozsudek, z něhož nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení svého rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat.“*

[52] V projednávané věci městský soud zavázal stěžovatele, aby v dalším řízení o daňové povinnosti žalobce rozhodl 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 žalobce, a aby tak učinil v součinnosti s žalobcem, přičemž dodal, že je na úvaze, zda bude možné např. doplnit podklady z trestního řízení, případně nelze vyloučit ani stanovení daně podle pomůcek. Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že právě tímto způsobem však stěžovatel postupoval a není zřejmé, co konkrétně je po něm požadováno. Závazný právní názor, jímž se má řídit, je tak zcela neurčitý, resp. absurdní. Pokud městský soud odkazuje na trestní rozsudek, nelze přehlédnout, že ten měl již městský soud k dispozici v době svého rozhodování; ukládá-li stěžovateli, že z něj má vycházet, bylo nasnadě, aby ke skutečnosti v něm uvedené, které potvrzují zjištění stěžovatele rozhodná pro stanovení základu daně a daně, vzal v potaz již městský soud.

[53] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek městského soudu z hlediska přezkoumatelnosti, resp. zákonnosti nemůže obstát. Kasační námitky stěžovatele shledal důvodné, proto napadený rozsudek dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení; v něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí rozhodně městský soud současně o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti touto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. února 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu