



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

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

žalobkyně: **VLTAVA HOLDING a. s.**, IČO 25646818  
sídlem U Habrovky 247/11, 140 00 Praha 4  
zastoupená obecným zmocněncem Mgr. Janem Stratílkem  
sídlem Murgašova 1274/3, 142 00 Praha 4

proti

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

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

**takto:**

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

**I. Předmět řízení a vymezení sporu**

1. Žalobou podanou dne 19. 4. 2016 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 22. 2. 2016, č. j. 4657-5/2016-900000-302, ve znění opravného rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2016, č. j. 4657-9/2016-900000-302 (dále jen „napadené

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

rozhodnutí“), kterým žalovaný změnil výrok rozhodnutí – platebního výměru Celního úřadu pro hlavní město Prahu (správce daně) ze dne 21. 8. 2014, č. j. 124350/2014-510000-32.1, jímž byla žalobkyni vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2012, a to tak, že podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), s přihlédnutím k zákonu č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v rozhodném znění (dále jen „zákon o spotřebních daních“), se mění prvostupňové rozhodnutí tak, že daň k odvodu činí celkem 9 639 319 Kč.

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

## II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádával s řadou odvolacích námitek, v nichž žalobkyně předně učinila sporným, zda jako majitelka skladových prostor, v němž bylo uloženo zboží podléhající spotřební dani, je či není plátcem daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních a dále rozporovala stanovenou výši daně.
4. Ke zjištění daňové odpovědnosti žalobkyně jako plátce daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, žalovaný konstatoval, že žalobkyně jako vlastník nemovitosti, ve které byly nalezeny tabákové výrobky, je první osobou, kterou lze považovat za skladovatele, jelikož je její detence k dané věci nejvíce pravděpodobná. Žalobkyně měla možnost prokázat zdanění tabákových výrobků nebo se liberovat z dané odpovědnosti tím, že by prokázala, že k tabákovým výrobkům má detenční právo jiná osoba, avšak nijak tuto skutečnost neprokázala. Žalobkyně toliko uvedla, že pronajala nebytové prostory pro uskladnění strojů na výrobu cigaret, neboť byla k této skutečnosti donucena, přičemž vlastník těchto strojů je vazebně stíhán mimo Českou republiku. Dle žalovaného však otázka skladování vybraných výrobků nesouvisí s vlastnictvím ke strojům na výrobu cigaret a žalobkyně nepředložila smlouvy o nájmu nebytových prostor, ani jinak neidentifikovala osobu nájemce, tudíž neprokázala, že nemá jakýkoliv vztah k tabákovým výrobkům. Navíc z trestního spisu vedeného pod sp. zn. KRPA-127839/TČ-2012-000097-ŠMID, do kterého žalovaný nahlédl dne 19. 11. 2014 v rámci doplnění odvolacího řízení, vyplývá, že jednatelé žalobkyně, J. L. a L. L., koupili stroje na výrobu cigaret, a to na základě smlouvy o koupi ze dne 24. 10. 2011, jednatelé žalobkyně byli tedy podle zmíněné smlouvy jejich vlastníky.
5. K odvolací námitce žalobkyně, že není vlastníkem tabákových výrobků, a že bylo úkolem celního úřadu zjistit, komu svědčí vlastnické právo k těmto výrobkům, žalovaný uvedl, že otázka vlastnictví k tabákovým výrobkům není pro potřeby určení plátce daně vůbec relevantní, a proto nebylo důvodné, aby se touto otázkou dále zabýval, přičemž rovněž není pro posouzení otázky plátcovství relevantní, zda byla žalobkyně výrobcem tabákových výrobků či nikoliv, neboť s ohledem na skutečnost, že v prohledávaných prostorech byly nalezeny stroje sloužící k výrobě cigaret, hotové cigarety, tabák a tabákový odpad, bylo pravděpodobné, že zde i docházelo k výrobě tabákových výrobků. Podle žalovaného pořadí plátců uvedené v zákoně o spotřebních daních je nerozhodné,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

neboť se v postavení plátce daně ocitá každý z nich (k výkladu této skutečnosti odkázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2014, č. j. 9 Afs 70/2013–31, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 12. 2012, č. j. 7 Afs 48/2012–23). Vznikla-li některé osobě uvedené v § 4 odst. 1 zákona o spotřebních daních povinnost daň přiznat a zaplatit dle § 9 tohoto zákona, stala se tato osoba plátcem daně bez ohledu na to, zda vznikla povinnost dříve jiné osobě a správce daně musí vést řízení tak, aby stanovil daň na základě získaných a provedených důkazních prostředků, popř. podle pomůcek, které by ztotožnily plátce daně s konkrétní povinností daň přiznat a zaplatit. Žalobkyně byla v daném případě v postavení skladovatele, protože neprokázala jinou skutečnost, a proto byla považována za plátce daně podle § 4 odst. písm. f) zákona o spotřebních daních. Solidární dlužnictví ke spotřební dani pro ostatní osoby, které by se případně na skladování podíleli, je pak otázkou, která je řešena v rovině platební. Prvotním plátcem je však osoba, která předmětné vybrané výrobky skladovala.

6. Žalobkyně dále v odvolání rozporovala základ daně s odůvodněním, že byly porušeny předpisy při odběru vzorků zajištěných tabákových výrobků, kdy při odběru vzorků pracovníky správce daně nebyla žalobkyně přítomna, její zástupce, ani zástupce obce, přičemž žádná z těchto osob nepodepsala protokol o odběru vzorků a svým podpisem na obalu vzorku tak nepotvrdila, že se skutečně jedná o tabák, který se nalézal v nebytových prostorách žalobkyně, kdy navíc ani jedné osobě nebyly předány tzv. třetí vzorky, aby žalobkyně měla možnost provést rozbor vzorků v nezávislé akreditované laboratoři.
7. Žalovaný ke způsobu odběru vzorků žalovaný uvedl, že na základě těchto námitek a z důvodu zjištění pochybení při původním odběru vzorků (nebyly odebrány tzv. rezervní vzorky), provedl dle § 113 odst. 2 daňového řádu nový odběr vzorků. Dne 5. 12. 2014 došlo ve skladových prostorech žalovaného k opakovanému odběru vzorků zajištěných tabákových výrobků za přítomnosti žalobkyně, přičemž žalobkyně byla s výsledky analýzy tabákových výrobků seznámena přípisem ze dne 2. 3. 2015 a v rámci nového odběru vzorků byly žalobkyni předány rezervní vzorky (protokoly o odběru vzorků č. 570302-14-12-001 až 570302-14-12-008). Dne 6. 2. 2014 byl žalovaným proveden nový odběr vzorků rozporované stopy č. 8, a to za přítomnosti žalobkyně. Jelikož u této stopy nebylo prokázáno množství tabákových výrobků, nebylo toto množství základem spotřební daně, a proto se k výsledkům analýzy nepřihlíželo. Nové skutečnosti přineslo vážení a přepočítání tabákových výrobků v rámci místního šetření, které bylo zaznamenáno v protokolu o místním šetření ze dne 19. 1. 2016, kdy žalovaný za přítomnosti žalobkyně provedl znovu přepočítání a převážení tabákových výrobků na kalibrovaných vahách. Bylo zjištěno, že původní množství, na základě kterého byl stanoven základ daně, neodpovídá množství nově zjištěnému. Žalovaný přihlédl k odchylce váhy v hodnotě 2 kg ke každé zvážené krabici, přičemž odchylka vyplývala z potvrzení o ověření stanoveného měřidla. Z protokolu o místním šetření ze dne 19. 1. 2016 nevyplývá, kolik krabic bylo u každé stopy naváženo, a proto v množství krabic vycházel žalovaný z protokolu o prohlídce jiných prostor ze dne 26. 8. 2012.
8. Žalovaný konstatoval, že pochybení při původním odběru vzorků bylo napraveno jak odběrem vzorků uvedeného pod stopou č. 8 dne 6. 2. 2014 (tento odběr byl však pro stanovení daně irelevantní), tak odběrem vzorků uvedeným pod stopami č. 3, 5, 6, 12, 16, 37, 39 provedeného dne 5. 12. 2014. Odvolací námítka žalobkyně tedy byly posouzeny žalovaným jako důvodné, a proto byly vady prvoinstančního řízení v odvolacím řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

napraveny, přičemž žalobkyně byla přítomna při odběru těchto vzorků a byl jí předán rezervní vzorek.

9. Rovněž námitka týkající se množství tabákových výrobků byla žalovaným posouzena jako důvodná, a proto bylo množství tabákových výrobků převáženo a přepočítáno. Odchylka je u tabáku způsobena tím, že nové převážení bylo provedeno po dlouhé časové prodlevě (tabák je skladován od roku 2012), což u tabáku způsobuje změnu hmotnosti, jelikož tabák je látka podléhající vysušování (ztráta hmotnosti) nebo naopak dokáže navázat vodu a zvlhnout (nabytí hmotnosti). U cigaret byla odchylka v množství způsobena způsobem skladování a množstvím zajištěných tabákových výrobků.
10. S ohledem na to, že nebylo dáno na jisto, zda množství tabákových výrobků vycházející z protokolu o prohlídce jiných prostor v návaznosti na odvolací námitky žalobkyně odpovídalo stavu při zajištění tabákových výrobků, vycházel žalovaný z množství, které bylo dáno novým převážením tabákových výrobků. Žalovaný stanovil základ daně ve prospěch žalobkyně, jelikož množství tabákových výrobků se tímto snížilo, když původní hmotnost tabáku a množství cigaret neodpovídala skutečností zjištěným při zajištění těchto tabákových výrobků protokolem o provedení prohlídky jiných prostor.
11. K námitce ohledně možné zaměnitelnosti zboží, kdy tabákové výrobky byly identifikovány pouze podle údajů uvedených na papírové krabici bez celní uzávěry a kdy nelze s jistotou říci, že se jednalo o totožné zboží, které bylo zajištěno při realizaci dne 26. 8. 2012 a krabice se nacházely na jiném místě než, když byla žalobkyně přítomna odběru dne 6. 2. 2014 a 5. 12. 2014 a navíc nebyly zajištěny proti manipulaci, žalovaný uvedl, že uvedené zboží bylo odňato policejními orgány, které mají tyto výrobky stále v dispozici a správce daně nemá vliv na jejich umístění ani na disponování s nimi. Navíc není žalovanému známo, jak by mohlo mít vliv přemístění zajištěného zboží, např. v rámci skladu, na předmětnou daňovou povinnost žalobkyně, stejně tak nemá správce daně možnost ovlivnit způsob zajištění ani skladování zajištěného zboží.
12. Z protokolů o zkoušce k jednotlivým vzorkům bylo žalovaným zjištěno, že z analýzy provedené v roce 2012 a 2014 u stejného vzorku není rozdíl u tabákových výrobků uvedených pod stopami č. 3, 6, 12, 16, 37 a 39 (část týkající se 195 kg tabákového odpadu). U analýzy vzorku provedené pod stopou č. 5 a stopou č. 39 (v části týkající se 886 kg tabákového odpadu) lze zaznamenat mírně odlišný výsledek, který souvisí s tím, že se jedná o odpad pocházející z nelegální výroby cigaret a nový vzorek obsahoval jiné složení odpadu než původní vzorek (jiné procento poškozených nebo nepoškozených cigaret, zlomků cigaret apod.). Z přiložené fotodokumentace k jednotlivým analyzovaným vzorkům však vyplývá, že se jedná o totožný výrobek. V období od původního odběru vzorků jednotlivých tabákových výrobků z jednotlivých zajištěných stop v roce 2012 do druhého odběru vzorků provedeného v roce 2014 nemohlo dojít k manipulaci s tabákovými výrobky, jelikož jednotlivé výsledky analýz se neliší a jedná se stále o stejné výrobky. Jedná se tudíž o totožné výrobky a manipulace s nimi nebyla prokázána.
13. Pochybnosti vznikly pouze u stopy č. 8, kde provedl správce daně převážení, přičemž bylo zjištěno, že množství tabákového odpadu neodpovídá množství uvedenému v protokolu o provedení prohlídky jiných prostor, když množství 39 kg tabákového odpadu uvedeného v protokolu o prohlídce jiných prostor neodpovídalo množství zjištěnému na místě, ale k tomuto pochybení došlo až při skladování zajištěných stop. Ve prospěch žalobkyně pak bylo v prvostupňovém rozhodnutí nově posuzováno pouze 16,3 kg odpadu, z toho

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

předmětem daně bylo pouze 5,1 kg. Novým převážením stopy č. 8 dne 19. 1. 2016 bylo zjištěno množství tabákového odpadu o hmotnosti 23,9 kg. S připočtením množství tabákového odpadu, které bylo použito na odběr vzorků, měl žalovaný za to, že stopa č. 8 obsahuje 37,7 kg. Tabákový výrobek uvedený ve stopě č. 8 však není součástí základu daně, odvolací námitka žalobkyně zpochybňující množství tabákových výrobků uvedených pod stopou č. 8 tedy není relevantní.

14. Co se týká odběru vzorků dne 6. 2. 2014 a dne 5. 12. 2014, byla žalobkyně vždy přítomna odběru. Pokud žalobkyně odkazuje na protokol o odběru a předání vzorku ze dne 22. 5. 2013, tento protokol není protokolem pořizovaným v rámci daňového řízení, ale v rámci úkonů v trestní věci, z čehož vyplývá, že tato námitka ani nemůže být posuzována v daňovém řízení.
15. S námitkou žalobkyně, že nové odběry vzorků provedené dne 5. 12. 2014 nemohou zhojit pochybení, ke kterému došlo dne 26. 8. 2012, žalovaný nesouhlasil, neboť novým odběrem vzorků byla napravena původní nepřítomnost žalobkyně při tomto úkonu, byly jí předány referenční vzorky a nadto nové vzorky potvrdily původní analýzy tabákových výrobků. Tato skutečnost pak dokazuje, že ačkoliv při prvotním odběru vzorků došlo k pochybení ze strany správce daně, protože nepostupoval podle vnitřních předpisů, nemělo pochybení vliv na výsledek řízení, jelikož totožné výstupy z provedených analýz původních i následných jsou důkazem, že nemohlo dojít k manipulaci s tabákovými výrobky, které byly policejními orgány zajištěny a odňaty v rámci realizace trestní akce v prostorech žalobkyně. S ohledem na skutečnost, že základem pro správné zjištění a stanovení daně je řádné či dodatečné daňové tvrzení, čemuž odpovídá ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu jak povinnost tvrzení, tak břemeno důkazní, je žalovaný názoru, že žalobkyně nemůže zpochybňovat množství a druh tabákových výrobků, ke kterým sama podala daňové přiznání, neboť je v rozporu s logikou, aby žalobkyně tvrdila daň ve svém podání a následně zpochybnila v odvolacím řízení množství a druh tabákových výrobků, a to ani za předpokladu, že bylo daňové přiznání podáno z důvodu procesní opatrnosti, jak tvrdila žalobkyně. Žalobkyně na základě výzvy celního úřadu podala dne 15. 4. 2013 daňové přiznání, u něhož sice uvedla zdaňovací období říjen 2012, ale z přílohy, která byla součástí podání, z následného řízení a z postupu k odstranění pochybností vyplynulo, že žalobkyně přiznala spotřební daň z tabákových výrobků, a to z výrobků pod označením č. 240 201 v množství 1 382 442 ks, pod označením č. 240 301 v množství 4 000 kg a pod označením č. 240 101 v množství 900,5 kg.
16. Žalovaný při změně základu daně ve prospěch žalobkyně vycházel jak z daňového přiznání žalobkyně, tak z nově zjištěných skutečností vycházejících z analýzy odebraných vzorků či z protokolu o místním šetření ze dne 19. 1. 2016, při kterém byly tabákové výrobky znovu přepočítány a zváženy, a v rozporných skutečnostech pak přistoupil na výklad, který je ve prospěch žalobkyně.
17. Z uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

### III. Žaloba

18. Žalobkyně napadla celý výrok napadeného rozhodnutí, jakož i prvostupňového rozhodnutí celního úřadu, a to z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti, přičemž navrhla zrušení obou těchto rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

19. Žalobkyně předně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v otázce určení plátce daně, vytýkala opominutí skutečnosti, že na jejich statutárních orgánech byl spáchán násilný trestný čin a že skladování a nelegální výroba cigaret (pokud k ní v areálu žalobkyně vůbec docházelo), byla vykonávána proti jejich vůli pod pohrůzkou násilí a za použití násilí. Tyto skutečnosti prokazovala trestním spisem, do kterého správce daně dle vlastního vyjádření nahlížel dne 19. 11. 2014. Správce daně z tohoto spisu použil jako důkazy toliko skutečnosti svědčící ve prospěch jím zastávané verze, kdežto důkazy hovořící ve prospěch jednotlivých námitek žalobkyně, uplatněných v průběhu daňového řízení, zcela pominul. Z důkazů, na které žalobkyně poukazovala, dle jejího názoru, jednoznačně vyplývá, že plátcem spotřební daně se nestala žalobkyně, ale právě ty osoby, které přepravovaly a překládaly dne 21. 8. 2012 v obci Němčice nad Hanou tabák, který byl posléze nalezen v prostorách žalobkyně. Žalobkyně poskytla nebytové prostory pro uskladnění strojů na výrobu cigaret (nikoli k výrobě tabákových výrobků) pouze z důvodu, že členové statutárního orgánu žalobkyně k tomu byli přinuceni pod pohrůzkou násilí na nich a jejich rodinách. Liberovat se prokázáním skutečností, že žalobkyně nebyla skladovatelem, bylo žalobkyni znemožněno tím, že správce daně odmítnul provést žalobkyni navržené důkazy.
20. Žalobkyně dále namítala nezákonný postup při vyměření daně a manipulaci s odebranými vzorky. Uvedla, že daň nebyla vyměřena zákonným způsobem, neboť řízení předcházející vydání napadeného rozhodnutí je postiženo nezákonnostmi, majícími za důsledek vydání nezákonného rozhodnutí. Se zajištěným tabákem a tabákovými výrobky nebylo nakládáno tak, aby správce daně mohl naposledy dne 19. 1. 2016 ztotožnit vážený tabák a tabákové výrobky s věcmi zajištěnými dne 26. 8. 2012 v areálu žalobkyně v Lužkovicích. Žalobkyně uvedla, že z jejího areálu v Lužkovicích byl zajištěný tabák a tabákové výrobky převážen soukromým dopravcem, několika kamiony, bez jakéhokoli zabezpečení úřední uzávěrou, pečeti, či bez neustálého dozoru, což v teoretické rovině připouští možnost manipulace se zajištěnými věcmi. Tabák a tabákové výrobky byly při odběrech vzorků dne 15. 12. 2014 umístěny v jiném skladu a jiné hale, než při místním šetření dne 19. 1. 2016 a některé krabice byly přepáskovány, údajně proto, aby z nich nevypadával zajištěný tabák a tabákové výrobky. Zajištěný tabák a tabákové výrobky byly umístěny v hale spolu se zbožím zajištěným u jiných subjektů, aniž by byly od jiných věcí nacházejících se ve skladu nějak odděleny (např. v samostatné kóji nebo vymezením prostoru páskou), navíc byly volně přístupné každému – tedy jakýmkoli třetím osobám, na daňovém řízení nezúčastněným. Zajištěný tabák a tabákové výrobky byly umístěny v krabicích, které byly označeny pouze ručně, fixem psaným nápisem na krabici, přičemž krabice nebyly nijak zajištěny proti možnosti volně manipulovat s obsahem, navíc se nacházely buď zcela volně v krabicích, či volně v neuzavřených a nezajištěných pytlích uložených v krabicích. Žalobkyně namítla, že za tohoto stavu není možné jednoznačně určit a ztotožnit, že se jedná o totožný tabák a tabákové výrobky zajištěné v areálu žalobkyně v Lužkovicích. Žalovaný se s námitkou totožnosti zboží vypořádal tak, že se jedná o zboží totožné, které bylo zajištěno při domovních prohlídkách dne 26. 8. 2012, protože to vyplývá z porovnání výsledků analýz vzorků odebraných při dodatečném odběru 5. 12. 2014. Tyto vzorky ovšem žalovaný porovnává s výsledky analýzy vzorků nezákonně odebraných dne 28. 8. 2012, proto závěr o jejich totožnosti nemůže obstát, navíc u zboží hromadného nelze takovou metodu vůbec použít.
21. Žalobkyně namítala nejen manipulaci správce daně s odebranými vzorky, ale též nezákonnost při odběrech vzorků, neboť u prvotního odběru vzorků dne 28. 8. 2012 nebyl

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

přítomen žádný ze statutárních orgánů žalobkyně, ani jejich právní zástupce, i když se v areálu, kde byly vzorky odebírány, celou dobu všichni zdržovali. Dále nebyl přítomen ani zástupce obce, ale jako nezávislá osoba je uveden celník. Tolik pochybení neshledává žalobkyně u profesionálů jako náhodné. Žalobkyně dovodila, že celní úřad chtěl udržet celý proces odebírání vzorků v tajnosti, což je korunováno skutečností, že uvedeným osobám nebyly vydány kontrolní vzorky, které by umožnily následný rozbor v nezávislé laboratoři. 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. Mezi odesláním vzorků a dodáním vzorků do laboratoře (tedy v průběhu několika hodin) se z dvojice vzorků staly trojice vzorků, žalobkyni však není známo, kdo se vzorky manipuloval (jestli celní úřad, laboratoř nebo osoby, které vzorky převážely), ale nezákonná manipulace je zjevná. Žalobkyně uvedla, že při odběru vzorků byla porušena Metodika vzorkaře, kapitola III/3 – Způsob pečetení vzorků a vzorkovnic.

22. K novým odběrům vzorků dne 5. 12. 2014 došlo v důsledku námitky žalobkyně na nezákonný postup správce daně. Vzorky byly dne 5. 12. 2014 odebrány, aniž by byla převážena stopa, ze které byly odebírány a bylo pouze konstatováno množství určené při nezákonných odběrech dne 28. 8. 2012, na základě čehož nemůže být množství relevantní. Dne 6. 2. 2014 došlo k odběru vzorků ze stopy č. 8, po kterém zbylo z této stopy 2 kg tabákového odpadu. Žalobkyni nebylo zřejmé, jak se z 2 kg tabákového odpadu, který zbyl po odběrech vzorků ze dne 6. 2. 2014, stalo 12 kg a navíc ještě 2 400 ks cigaret. Tohoto odběru navíc byly zúčastněny třetí osoby, které nebyly uvedeny na protokolu z místního šetření, čímž došlo k porušení nevěřejnosti daňového řízení, neboť tyto osoby neměly být prováděnému úkonu vůbec přítomny.
23. Další nezákonnost postupu celního úřadu při vyměření daně shledala žalobkyně v neseznámení se stěžejním důkazem – výsledkem rozboru 3 800 kg tabáku a sazebníkem zařazení 200 kg tabáku, přičemž od výsledku těchto rozborů správce daně vyvrací jakoukoli možnou zaměnitelnost zboží, tedy dovozuje jeho totožnost. Správce daně však jiné vzorky vyjmenovává v textu přípisu a jiné uvádí v přílohách.
24. Žalobkyně namítala také nepřesnosti převážení tabáku při místním šetření konaném dne 19. 1. 2016 a také nezákonnost při místním šetření dne 19. 1. 2016, neboť mu byly přítomny třetí osoby a žalobkyni nebyl objasněn důvod jejich účasti, byly dány nesrovnalosti se stanovením hmotnosti stopy č. 8.
25. Žalobkyně označila jako čistě teoretické tvrzení žalovaného, že rozdílné množství tabáku, pokud jde o jeho váhu, bylo způsobeno dlouhým skladováním, neboť tabák podléhá vysušování a hmotnost ztrácí nebo naopak navazuje vodu a na hmotnosti přibývá. K tvrzení žalovaného, že u cigaret je odchylka v množství způsobena způsobem skladování a množství zajištěných tabákových výrobků žalobkyně namítla, že není jasné, jak může být způsobem skladování cigaret změněno jejich množství, tedy počet kusů jednotlivých cigaret.
26. Žalobkyně namítala rozdílnost zacházení s její osobou oproti jiným kontrolovaným subjektům, neboť u zboží zajištěného u jiných subjektů postupovaly orgány celní správy v souladu s interním předpisem, který má dle četné judikatury – např. Ústavní soud ve věci sp. zn. IV. ÚS 146/01 ze dne 28. 8. 2001 nebo Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 2 Ans 1/2005 - 57 ze dne 28. 4. 2005 (lhůty v daňovém řízení, Pokyn č. D-144) a Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 5 Afs 59/2011 - 91 ze dne 31. 5. 2013 (odběr vzorků, Pokyn č. 1/2000)

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

– pro celní orgány závaznou povahu, avšak u zboží zajištěného dne 28. 8. 2012 jej ignorovaly.

27. Žalobkyně dále namítla její nepřítomnosti u prováděného úkonu, přestože Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 Afs 3/2010–58, judikoval, že „povinností správních orgánů je umožnit žalobci účast při odběru vzorků. Umožnit kontrolovanému subjektu účast při odběru vzorků není nutné pouze tehdy, pokud to není možné. Všechny tři vzorky musí být stejně balené, označené, zapečetěné a potvrzené vzorkářem, a pokud je to možné, i kontrolovaným subjektem.“. Rovněž nařízení rady EHS č. 2913/92, kterým se vydává Celní kodex EHS, zakotvuje v čl. 69 odst. 2 oprávnění deklaranta být přítomen u odběru vzorků, nebo nařízení Komise EHS č. 2454/93, kterým se provádí Celní kodex, v čl. 187a odst. 6 uvádí, že „odebrané vzorky musí splnit formality. Pokud při prohlídce vzorků dojde k jejich poškození, zničení nebo nenapravitelné ztrátě zboží, má se za to, že nevznikl celní dluh.“.
28. Žalobkyně shrnula, že při odběru vzorků, jejich přepravě a následném uskladnění došlo ze strany správce daně k tolika pochybením, že je nelze jakýmkoli následnými odběry zhojit, a proto pro rozpor se zásadou legality nemohou být v daňovém řízení použity a v konečném důsledku tak ani nemůže být daň legálně vyměřena. Žalovaný pak s ohledem na nezákonnost prvotních odběrů a následných rozborů nemůže použít výsledky těchto rozborů ke ztotožnění cigaret a tabáku, které byly počítány a váženy dne 19. 1. 2016, čímž tedy nezná množství cigaret a hmotnost tabáku ke dni zjištění a s ohledem na připuštěnou manipulaci již není schopen ji zákonným způsobem k tomuto dni stanovit, tedy není ani schopen žalobkyni daň vyměřit.

#### IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

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

#### V. Obsah dalších podání žalobkyně uplatněných v soudním řízení

32. V podání ze dne 19. 9. 2017 doplnila žalobkyně námitku nezákonného postupu při vyměření daně a manipulaci se vzorky tak, že postup při odběru tabáku a tabákových

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

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

33. Žalobkyně doplnila, že u Krajského soudu v Brně, pobočky ve Zlíně je pod sp. zn. 53 T 11/2015 vedeno trestní řízení, ve kterém je žalobkyně stíhána pro skutek popsany v obžalobě a kvalifikovaný jako zločin krácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“). U hlavního líčení konaného dne 24. 7. 2017 byli jako svědci vyslechnuti P. B., M. M., Ing. K. K., CSc. a Ing. P. Ž., kteří se vyjadřovali k odběru vzorků a k jejich následné analýze. Svědek P. B. uvedl, že je zaměstnán na Celním úřadu Zlín jako referent daňového dozoru a náplní jeho práce je provádění odběru vzorků. K odběru vzorků v tomto daňovém řízení svědek uvedl, že šlo o jediný odběr tabáku a tabákových výrobků, který prováděl, a že odebral dva vzorky, když jeden zůstal na celním úřadě ve skladě a druhý vzorek šel na analýzu do celně technické laboratoře, o třetím vzorku se nezmiňoval. Z výpovědi svědka P. B. podle žalobkyně plyne, že odebral pouze dva dílčí vzorky, z čehož je možno dovodit, že postupoval v rozporu s metodikou vzorkaře a v rozporu s příslušným metodickým pokynem ze dne 25. 1. 2007, MP-05-02. Svědek Ing. K. K., CSc., který pracoval v době prováděné analýzy jako vedoucí laboratoře celně technické a je pod rozboru podepsán, uvedl, že vzorky neodebírál laboratoř, nýbrž celní správa, přičemž je do laboratoře většinou doveze policie nebo Česká obchodní inspekce. Svědek dále uvedl, že vzorky se odebírají zpravidla tři, přičemž laboratoř zkoumá pouze laboratorní vzorek, za který také odpovídá. Svědkyně Ing. P. Ž. jakožto zaměstnankyně celní technické laboratoře uvedla, že každý vzorek, jenž přijde do laboratoře, vedoucí referátu přidělí nějakému specialistovi, který se vzorkem dále manipuluje – zváží, zkontroluje porušení, udělá popis vzorku, makro vzorku, určí typ analýzy a podle toho zadá jednotlivým specialistům nebo technikům, kteří potom provedou jednotlivé analýzy. K jednotlivým protokolům o zkouškách svědkyně uvedla, že přišly tři samostatně zabalené sáčky a každý ze sáčků byl označen evidenčním číslem vzorku a samostatně zapečetěn, přičemž celková váha těchto tří sáčků byla cca 2 000 gramů.
34. Z citovaných výpovědí svědků je podle žalobkyně zřejmé, že vzorky byly jednak odebrány v rozporu s předpisem upravujícím jejich odběr, tedy s Metodickým postupem pro odběr vzorků tabáku a tabákových výrobků ze dne 25. 1. 2007, č. MP-05-02, a jednak že do

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

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.

35. Dále žalobkyně navrhla nové důkazy, a to protokol z hlavního líčení konaného dne 24. 7. 2017 u Krajského soudu v Brně, pobočky ve Zlíně, vedeného pod sp. zn. 53 T 11/2015, protokoly o odběru vzorků ze dne 28. 8. 2012 a důkaz výsledkem svědků P. B., Ing. K. K., CSc. a Ing. P. Ž. Nové důkazy mají prokázat, že odběr vzorků provedený dne 28. 8. 2012 v areálu žalobkyně v Lužkovicích nebyl proveden v souladu s vnitřním předpisem žalovaného, s odebranými vzorky bylo manipulováno a napadené rozhodnutí žalovaného je tedy nezákonné.
36. Žalobkyně v doplnění žaloby ze dne 22. 6. 2018 uvedla, že jí navržené důkazy vyšly najevo také v trestním řízení vedeném u Krajského soudu v Brně, pobočky ve Zlíně pod sp. zn. 53 T 11/2015, tedy sice v jiném (trestním) řízení, avšak vztahují se i na řízení daňové, jelikož vypovídají o okolnostech s daňovým řízením bezprostředně a neoddělitelně souvisejícími, konkrétně ohledně chování osob vystupujících v pozici správce daně. Z výpovědi svědka P. B., vzorkaře celní správy, jednoznačně vyplynulo, že odběr vzorků provedl dne 28. 8. 2012 v rozporu s metodickým pokynem žalovaného ze dne 25. 1. 2007, č. MP-05-02, neboť odebral toliko dva dílčí vzorky, nikoli tři, jak stanoví metodický pokyn. Z výpovědi svědkyně Ing. P. Ž., zaměstnankyně celní technické laboratoře (dále jen „CTL“), naopak vyplynulo, že do laboratoře nebyly doručeny tytéž vzorky, které byly odebrány dne 28. 8. 2012 svědkem P. B., neboť doručené vzorky byly v jiném počtu (tři sáčky namísto dvou), jinak zabalené (samostatně označené) a s jinou hmotností.
37. Žalovaný sám připustil, že byly provedeny nové odběry vzorků a na jejich základě nové rozborů, kdy k tomuto postupu žalovaný přistoupil z důvodů pochybení na jeho straně při provádění odběrů, tedy z důvodů nezákonnosti těchto odběrů, přičemž nezákonnost odběrů vedla nutně k nepoužitelnosti výsledků rozborů těchto odběrů. Žalovaný pak pouze na základě výsledků rozborů nezákonného odběru vzorků ze dne 28. 8. 2012 dovodil totožnost zajištěného tabáku a zajištěných tabákových výrobků, avšak jiným způsobem není žalovaný schopen totožnost tabáku a tabákových výrobků prokázat. Žalobkyně vidí souvislost navrhovaných důkazů i v prokázání totožnosti, resp. nemožnosti prokázání totožnosti, zajištěného tabáku a tabákových výrobků. Žalovaný dále uvedl, že „z fotodokumentace k jednotlivým vzorkům vyplynulo, že se jedná o totožný výrobek“, žalobkyně je však názoru, že prokázat totožnost tabáku a cigaret z fotografie je nemožné.

## VI. Obsah dalších podání žalovaného uplatněných v soudním řízení

38. Pokud jde o žalobkyní namítaný první odběr vzorků dne 28. 8. 2012, žalovaný uvedl, že v rámci odvolacího řízení byly dne 5. 12. 2014 provedeny nové odběry vzorků, a to za přítomnosti žalobkyně, která byla s výsledky odběrů seznámena při nahlížení do spisu dne 4. 11. 2015. Teprve na základě nových odběrů vzorků bylo žalovaným rozhodnuto, pochybení při prvním odběru vzorků tudíž bylo napraveno v odvolacím řízení.
39. K žalobkyní uváděné manipulaci se vzorky, respektive se zajištěnými tabákovými výrobky, žalovaný uvedl, že nic takového v řízení prokázáno nebylo, naopak bylo konstatováno, že analýza prvního vzorku zboží a následně odebraného vzorku zboží prokázala, že se jedná o totožné zboží. Z přiložené fotodokumentace k jednotlivým

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

analyzovaným vzorkům vyplynulo, že se jedná o totožný výrobek a že tedy v období od původního odběru vzorků jednotlivých tabákových výrobků z jednotlivých zajištěných stop v roce 2012 do druhého odběru vzorků provedeného v roce 2014 nemohlo dojít k manipulaci s tabákovými výrobky, jelikož výsledky analýz se neliší a jedná se stále o stejné výrobky.

40. Ve vyjádření ze dne 19. 7. 2018 žalovaný uvedl, že z výpovědi svědka P. B. vyplývá, že třetí vzorek nebyl odebrán, protože nebyla známa osoba vlastníka vybraných výrobků, ani se k vybraným výrobkům nikdo nehlásil. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně se snaží zpochybnit odběr vzorků, avšak spojuje dvě různé věci, neboť skutečnost, že vzorky byly odebrány dva (jeden pro CTL a jeden na úschovu do celního úřadu), nijak nesovisí se skutečností, že CTL přijala v rámci jednoho vzorku tři sáčky pro analýzu vzorků. To, že zkoumaný vzorek určený pro CTL byl rozdělen do tří samostatných sáčků, neznamená, že byly odebrány tři vzorky, ale že jeden ze vzorků byl pouze přepraven do CTL ve třech sáčcích. Tato skutečnost vyplývá jak z výpovědi svědkyně Ing. P. Ž., tak z výpovědi Ing. K. K., CSc. Svědci vypověděli, že sáčky byly zabezpečeny celní páskou a opatřeny štítkem, množství odpovídalo, a na sáčcích nebyly známky poškození. Není tedy důvod se domnívat, že se vzorky bylo manipulováno. Žalobkyně neuvádí, proč by k manipulaci mělo dojít, kým a za jakým účelem by měli pracovníci celní správy přistoupit k činnosti porušující vnitřní předpisy, příp. právní předpisy.
41. S námitkou žalobkyně, že první odběry vzorků byly nezákonné, a proto výsledky jejich analýzy nelze použít k porovnání s výsledky realizovanými v rámci druhého odběru vzorků, žalovaný nesouhlasí. V rámci prvního odběru vzorků nebyl odebrán třetí vzorek, jelikož měl správce daně za to, že není známa osoba vlastníka či jiná relevantní osoba, která by vzorek přebrala. Samotná neúčast daňového subjektu při odběru vzorků (a tedy porušení vnitřních předpisů) nemůže mít vliv na zákonnost rozhodnutí, k čemuž žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 78/2009-59 ze dne 20. 1. 2010 a č. j. 10 Afs 8/2015-42 ze dne 28. 5. 2015. Žalovaný proto trvá, že analýzy vzorků, které byly provedeny opakovaně, a jejichž výsledky jsou totožné s výsledky z první analýzy, lze komparovat, jelikož totožnost výsledků naopak dokazuje, že ačkoliv došlo k pochybení při prvním odběru vzorků, nevedlo k újmě žalobkyně. Druhým odběrem vzorků byla navíc práva žalobkyně napravena a žalobkyně jako daňový subjekt získala vzorky výrobků, které mohla nechat podrobit nezávislé analýze. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyni bylo podáno daňové přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků, přičemž povinnost tvrdit daň a důkazní břemeno leží na daňovém subjektu, totožnost tabákových výrobků tedy nemusí dokazovat žalovaný. Je naopak povinností žalobkyně, aby vyvrátila skutečnost, že se o tabákové výrobky jedná či že je její daňová povinnost odlišná. Tuto skutečnost by ovšem žalobkyně vyvracela zcela nelogicky s jejím tvrzením, které na výzvu správce daně sama předložila. Žalovaný doplnil, že s ohledem na komplikovanost případu, na velké množství zdaněných výrobků a na skutečnost, že daň souvisí s nelegální výrobou tabákových výrobků, bylo důkazní řízení prováděno v součinnosti s žalobkyní v co největší míře v rámci celého daňového řízení (opakované odběry vzorků, opakované převažování zajištěných výrobků).
42. K námitce žalobkyně ohledně totožnosti výrobků vyplývající z fotodokumentace žalovaný zopakoval, že totožností výrobků byla myšlena totožnost druhově určeného výrobku, neboť výrobek, který byl odebrán v rámci prvního odběru v roce 2012, byl v rámci

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

analýzy „znehodnocen“ a nemohl být tedy na fotografiích pořízených v roce 2014 při druhém odběru vzorků.

## VII. Rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 9Af 34/2016-159 ze dne 18. 10. 2019

### (dále také „První rozsudek MS“)

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

**VIII. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 458/2019-83 ze dne 19. 3. 2021****(dále také „První rozsudek NSS“)**

44. Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 3. 2021, č. j. 5 Afs 458/2019-83 rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 10. 2019 zrušil z důvodu nesprávného posouzení skutkových okolností, majících vliv na postavení žalobkyně jako plátce spotřební daně a zavázal městský soud závěrem, že žalobkyni svědčilo postavení plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Nejvyšší správní soud se neztotožnil se závěrem městského soudu, že celní orgány neprověřily 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 krácení 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.. Dle Nejvyššího správního soudu žalobkyně zcela dobrovolně svolila k umístění zařízení na výrobu tabákových výrobků, věděla, k čemu budou tato zařízení sloužit a s tabákovými výrobky disponovala dříve, než se mezi ní a jinými, trestně stíhanými osobami vyostřily spory a dokonce sama podala daňové přiznání. Nejvyšší správní soud vytkl, že městský soud nesprávně vyšel ze skutečností, že okolnosti skladování tabákových výrobků byly poznamenány trestnou činností a ovlivněny osobami, které nezdaněný tabák dovezly a přeložily v době, kdy členové představenstva žalobkyně již byly pod nátlakem jiných osob, kdy předtím, dne 24. 10. 2011, byli donuceni podepsat smlouvu na stroje na výrobu tabáku. Nejvyšší správní soud uvedl, že tato skutková zjištění nemají oporu ve správním spise ani v trestních rozsudcích, ze kterých městský soud vycházel, neboť zjištění, která městský soud učinil, vyplývají pouze z tvrzení žalobce a z trestního řízení, v němž byla osoba činná při dovozu a přeložení tabáku odsouzena za vydírání, kterého se přitom dopustila až v roce 2013 a výsledky souběžného trestního řízení ve vztahu k rozhodnému období roku 2012, které korespondují s nyní projednávanou daňovou věcí žalobkyně, o žádném nátlaku na žalobkyni a jeho statutární orgány v této době nic nevypovídají.
45. Nejvyšší správní soud považoval za nadbytečné doplnit dokazování ohledně osoby plátce daně a považoval za prokázané, že žalobkyně všechny vybrané výrobky objektivně v den zjištění skladovala a stala se proto plátcem daně. Vedle vázanosti uvedeným závěrem, že žalobkyni svědčilo postavení plátce daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních Nejvyšší správní soud uložil Městskému soudu v Praze zabývat se ostatními žalobními námitkami a skutečnostmi majícími vliv na samotnou výši daně, které dosud městský soud pominul.

**IX. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 10. 2021, č. j. 9 Af 34/2016-365****(dále také „Druhý rozsudek MS“)**

46. Ačkoliv městský soud své závěry nepostavil jedinečně na zjištění, že vedle žalobkyně by plátcem dle zákona o spotřebních daních mohly být rovněž i jiné osoby, což dle Nejvyššího správního soudu (ale i názoru městského soudu) nevyklučuje daňovou odpovědnost žalobkyně, ale na pochybnostech o podstatě detence vůbec, zde přičítané

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

žalobkyni - mít skladované tabákové výrobky ve své moci, o své vůli vykonávat nad nimi panství a mít možnost z nich přiznat správnou výši daně, závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu vyzněly jednoznačně a pro městský soud byly závazné.

47. Z důvodu závěrů Nejvyššího správního soudu v Prvním rozsudku NSS Městský soud v Praze následně vedl přezkum napadeného rozhodnutí jen v rozsahu žalobních námitek týkajících se stanovené výše daně. Žalobkyně rozporovala výši uložené daně v částce 9 639 319 Kč tvrzením o nezákonném postupu při zajištění, skladování tabákových výrobků a odběru jejich vzorků s tím, že uvedené zboží bylo odňato policejními orgány bez vlivu správce daně na jejich umístění i dispozici s nimi. Zboží bylo dlouhodobě a bez celní uzávěry skladováno na jiném místě a při odběrech vzorků pro účely jejich analýzy byly porušeny předpisy o odběru vzorků.
48. Městský soud následně vedl několikrát jednání zaměřené na doplnění spisového materiálu a dokazování listinami, které považoval za relevantní k posouzení žalobních výhrad ke způsobu zajištění tabákových výrobků a odběru vzorků a které buď nebyly součástí daňového spisu nebo bylo případné je opakovat nebo s nimi celní úřad nepracoval, resp. je nepovažoval za významné.
49. Soud provedl dokazování – pod položkami 32–44 (fotodokumentace způsobu skladování tabákových výrobků umístěných ve skladovém prostoru SHR Godula Hnojník ze dne 5. 12. 2014, kdy došlo k nápravě odběru vzorků za vzorky původně odebrané),
  - pod položkami 50–51 (vyjádření žalobkyně jako kontrolovaného subjektu ke stavu skladování krabic při odběru vzorků dne 5. 12. 2014 a k tomu, že v 8 protokolech o novém odběru vzorků ze dne 5. 12. 2014 je uváděn údaj o velikosti dávky, ačkoli zboží nebylo převáženo,
  - pod položkami 127 a 120 korespondence k žádosti žalobkyně o předání odebraných vzorků při prohlídce nebytových prostor v Lužkovicích a stanovení termínu předání vzorků na 13. 10. 2014.
50. Zástupce žalobkyně při jednání namítal, že správce daně výši daně nevyměřil, nýbrž jen odhadl. Uvedl, že pochybení ve vyměření spočívalo také v tom, že 90 % krabic nebylo otevřeno a žalobkyně má i tohoto množství platit daň. Pokud nebyly otevřeny všechny krabice, pak musí jít o homogenní hmotu zboží. Dle žalobkyně každá krabice měla být otevřena a měly z ní být odebrány vzorky.
51. Zástupkyně žalovaného poukázala na to, že řízení, v němž byl vydán platební výměr a napadené rozhodnutí tvoří jeden celek, dokazování v odvolacím řízení napravilo chyby řízení v 1. stupni. Pokud žalobkyně podala daňové přiznání, pak bylo na ní, aby prokázala svá tvrzení, prokazování nebylo na správci daně.
52. Městský soud na základě správního spisu a provedeného dokazování podrobně vymezil rozhodný skutkový stav ohledně výše stanovené daňové povinnosti a zhodnotil jej následovně.
53. V dané věci nebylo mezi účastníky řízení sporu o tom, že tabákové výrobky byly dne 26. 8. 2012 ve skladovém prostoru v Lužkovicích zajištěny a přepraveny na jiné skladovací místo z iniciativy orgánů činných v trestním řízení a pro účely trestního řízení a že na místě nebyla zajištěna procedura odběru vzorků dle stávající správní praxe – Metodického postupu pro odběr vzorků tabáku a tabákových výrobků ze dne 25. 1. 2007 (dále jen „Metodický postup“ nebo „interní předpis“) a v souladu s tímto interním předpisem. Byť z

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

obsahu jednotlivých protokolů o odběru vzorků dne 28. 8. 2012 a 29. 8. 2012 a následně i z protokolů o zkoušce vyplývá specifikace vzorku, název, obal, s fotodokumentací balení, váha či množství a způsob zabezpečení celní páskou, je skutečností, že žalobkyně nebyla přítomna odběru vzorků, vzorky u řezaného tabáku a tabákového odpadu nebyly pořízeny ve 3 alternativách vzorku (laboratorní, referenční a rozhodčí), kdy část vzorku má být ponechána kontrolovanému subjektu (bod 4.3. vnitřního předpisu). K tomu v dané věci nedošlo a tato vada z protokolů o odběru, zaznamenávajících toliko odběr 2 vzorků – laboratorního rozhodčího (pro CTL a celní úřad) vyplývá. Pochybení při odběru vzorků potvrzuje i záznam Celního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 13. 10. 2014, který konstatuje porušení služebního předpisu č. 3/2011 ve věci pracovního postupu při odběru a manipulaci se vzorky. Nadto žalobkyně byla s výsledky analýz tohoto odběru vzorků seznámena až dne 4. 11. 2015 při nahlížení do spisu, tj. po novém odběru vzorků v odvolacím řízení ze dne 5. 12. 2014, jímž se napravoval původní nezákonný odběr vzorků, ačkoliv o předání odběru původních vzorků žádala již dříve. O tom svědčil i před soudem provedený důkaz položkami 127 a 120 a následně i záznam Celního úřadu ze dne 13. 10. 2014 ze správního spisu, tj. v den, kdy dle žalobkyně dokazované korespondence měly být původně odebrané vzorky předány, avšak nebyly. Celní úřad pochybení při původním odběru vzorků obhajoval tím, že tabákové výrobky byly zajištěny policejním orgánem v rámci úkonů trestního řízení a je třeba odlišovat policejní složky Celní správy a správce daně jako samostatné útvary.

54. Městský soud posuzoval, zda je porušení správní praxe při odběru vzorků v projednávané věci takovou vadou vzbuzující dle judikatury Nejvyššího správního soudu např. č. j. 9 Afs 3/2010-58 a č. j. 7 Afs 278/2014-22) opodstatněné pochybnosti o tom, že se vzorkem bylo nezákonně manipulováno či byly změněny jeho rozhodné vlastnosti.
55. S přihlédnutím k nezákonnému odběru vzorků tabákových výrobků spočívajícímu v postupu v rozporu s interním předpisem, a to v návaznosti na jejich urychlený převoz (bez odběru vzorků) do jiného skladovacího prostoru, bez možnosti správce daně činit úkony v souladu s Metodickým postupem, a dále současně s přihlédnutím k dalším skutečnostem zjištěným ze správního spisu a i z dokazování před soudem, městský soud v dané věci takové opodstatněné pochybnosti seznal a na základě jednotlivých listin a položek je odůvodnil. Dospěl k závěru, že v řízení o stanovení výše spotřební daně došlo k řadě pochybení při nakládání s tabákovými výrobky jak při jejich zajištění dle Protokolu o prohlídce jiných prostor, tak při odebrání vzorků, neboť výchozí odběr vzorků nebyl proveden podle vnitřního předpisu a dle pokynů celního úřadu a pod jeho dohledem tak, jak stanoví nařízení Rady (EHS) č. 2913/92. Při aktuálním, výchozím odebrání vzorků nebyly dodrženy 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 se značným časovým odstupem od jejich zajištění po dobu do nového odběru vzorků, zčásti v otevřených a neoznačených krabicích, případně bez jasného určení místa příslušejícího žalobkyni, pak nezaručovalo, že se zbožím nebylo manipulováno a že jde v úplnosti dle Protokolu o prohlídce jiných prostor o totožné výrobky co do množství a kvality. Na základě těchto okolností provázely daňové řízení od počátku nejen pochybnosti správce daně, ale následně z důvodu dispozice se zbožím orgány policie pro účely trestního řízení, bez součinnosti žalobkyně a dohledu správce daně i snižená možnost žalobkyně unést proti pochybnostem správce daně důkazní břemeno prokázání výše její daňové povinnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

56. Dle městského soudu tedy žalovaný tedy nemohl vyjít z důkazů, které vyplynuly z nezákonného způsobu získání vzorků a skladování zboží.
57. Z uvedených důvodů Městský soud v Praze Druhým rozsudkem MS opětovně napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil pro vady řízení mající vliv na zákonnost stanovení výše daně a věc dle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení s tím, že žalovaný při stanovení výše daně má vycházet z podkladů a skutkových okolností, které i přes vady řízení lze považovat za věrohodné a příznačné pro okolnosti vzniklé kolem žalobkyně a aby tak učinil postupy, které by co nejvíce odpovídaly daným skutkovým okolnostem, např. při použití důkazů z trestního řízení, v němž byly tabákové výrobky posuzovány a na něž žalobkyně poukazovala, případně stanovením daně podle pomůcek.

## X. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne č. j. 5 Afs 374/2021-54

### (dále také „Druhý rozsudek NSS“)

58. Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 17. 2. 2023, č. j. 5 Afs 374/2021-54 zrušil Druhý rozsudek MS a věc mu vrátil k dalšímu řízení z důvodu odlišného právního názoru na stanovení výše daňové povinnosti žalobkyně, když na rozdíl od městského soudu považoval žalovaným zjištěný skutkový stav za dostačující a prokazující správné stanovení základu daně. Konstatoval, 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 a lze tak dospět s dostatečnou jistotou k závěru, že se jedná o stejné výrobky. Poukázal na shodné usvědčující důkazy z trestního řízení a na závěry Vrchního soudu v Olomouci obsažené v usnesení sp. zn. 4 To 63/2020, vydaném v odvolacím řízení ve věci trestního stíhání žalobkyně, který se podrobně věnoval námitkám žalobkyně proti odběrům vzorků a zjištěním stran správné výše úniku na spotřební dani; všechny tyto námitky přitom hodnotil jako nedůvodné s tím, že nebyly zjištěny žádné pochybnosti a vady při získávání důkazů a jejich hodnocení. Nejvyšší správní soud citoval z trestního usnesení hodnocení výpovědi svědků a dovedl, že nebyla potvrzena ani spekulace o tom, že se s výrobky manipulovalo, resp. že se snad dokonce mohlo jednat o výrobky někoho jiného. Nejvyšší správní soud poukázal na to, že žalobkyně byla prostřednictvím svého statutárního orgánu (p. L. L.) novým odběrům vzorků explicitně přítomna a na místě neuplatnila žádnou materiální výhradu ověřitelnou na místě odběru nových vzorků. Nejvyšší správní soud vytkl, že městský soud vycházel jen z obecných hypotetických tvrzení žalobkyně a nepředestřel, jaké úvahy jej vedly k domněnce, že snad došlo k nahrazení zboží žalobce v obsahu nějakého konkrétního popsání kartónu před odběrem nového vzorku za jiné zboží někoho jiného a nevysvětlil smysl ani účel jakékoli takové záměny.
59. 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. Nesrovnalosti, které v průběhu řízení ze strany celního orgánu nastaly, byly následně v rámci odvolacího řízení zákonným způsobem napraveny, ovlivnily zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Nejvyšší správní soud nepopřel, že trestní

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

rozsudek vycházel z výše daňové povinnosti, kterou soud převzal z platebního výměru správce daně, nicméně za zásadní považoval, že v trestním řízení byly osvědčeny provedené důkazy (odběry vzorků) prokazující tabákové výrobky v množství, kvalitě i identitě a z těchto důkazů vycházel správce daně rovněž při stanovení výše daně. Rozhodné ve věci bylo, že v dané věci obstály důkazy, ze kterých správce daně při stanovení daně vycházel. Nepřisvědčil proto závěru městského soudu, že nešlo o dostatečně spolehlivé důkazy pro stanovení základu daně dokazováním.

60. Nejvyšší správní soud vyslovil, že nejsou zřejmé údaje, z jakých městský soud vycházel s tím, že jeho úvahy jsou odůvodněny pouze nejasnostmi a nepřesnostmi, aniž by byl zdůvodněn jejich vliv na správnost stanovení výše daně. 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. Podle Nejvyššího správního soudu měl městský soud 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) ve prospěch žalobce a za jeho účasti. Městský soud tak měl za rozhodnou vzít materiální rovinu odběru nových vzorků a jejich analýzu CTL, které potvrdily původní odběry. Městský soud však ze žalobkyní 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 postavil své závěry na tom, že městskému soudu mělo být zřejmé, že je vyloučena jakákoli záměna zboží skladovaného žalobcem za zboží někoho jiného. Zdůraznil, s odkazem na svou judikaturu, 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. 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 potvrdilo i pravomocné trestní usnesení Vrchního soudu, v němž soud opětovně zkoumal, zda důkazy, z nichž stěžovatel vycházel, nebyly získány nezákonným či procesně vadným způsobem, tyto skutečnosti však městský soud vůbec nebral v potaz.
61. Nejvyšší správní soud v závěru svého rozsudku konstatoval, že považuje vyčíslení výše daňové povinnosti žalobkyně částkou 9 639 319 Kč za správné a dodal, že nebyly splněny ani procesní podmínky pro stanovení daně dle § 98 daňového řádu; žalobce podal daňové přiznání a v průběhu řízení poskytl potřebnou součinnost. Dospěl k závěru, že napadený rozsudek městského soudu z hlediska přezkoumatelnosti, resp. zákonnosti nemůže obstát. Proto napadený rozsudek dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení s tím, že v dalším řízení je městský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu.

## XI. Řízení před Městským soudem v Praze po Druhém rozsudku NSS

62. Městský soud v Praze v dalším řízení k žádosti žalobkyně nařídil ve věci ústní jednání, přičemž neshledal důvod pro přerušení řízení z důvodu žalobkyní předloženého dovolání v její trestní věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 53 T 11/2015 a následně u

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

Vrchního soudu v Olomouci pod sp. zn. 4 To 63/2020, týkajících se trestního odsouzení žalobkyně pro její účastenství ve formě pomoci podle § 24 odst. 1 písm. c) trestního zákoníku na zločinu kráčení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1,2 písm. c) trestního zákoníku.

63. Žalobkyně i žalovaný se opětovně ve věci vyjádřili.
64. Žalobkyně v podání ze dne 15. 5. 2023 doručeném soudu k věci až v den ústního jednání dne 17. 5. 2023 počala znovu rozporovat otázku svého postavení jako plátce daně s tím, že žalovaný i po rozsudcích správních soudů sám otázku plátce daně znovu otevřel novými důkazy. A to tím, že zaslal žalobkyni náčrtek prostor, kde se nacházela nelegální výrobná cigaret a sklad tabáku, jako listinu, která nebyla součástí správního spisu a jde tedy o důkazní novum, z něhož se podává, že hala C, kde byl tabák a tabákové výrobky zajištěny, byla rozdělena na dvě části, z nichž, jak žalobkyně dlouhodobě a konstantě tvrdí, přední část haly C byla v době realizace pronajata společností F-COMPANY a. s., za kterou jednal insolvenční správce Mgr. Ing. J. S. Žalovaný provedl výslech Mgr. Ing. S. jako svědka dne 18. 5. 2022, z něhož vyplynulo, že Mgr. Ing. S. jako nájemce uzavřel nájemní smlouvu se žalobkyní s platností do 31. 8. 2012. S ohledem na tyto důkazy a s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 59/2008-80 (judikatura ohledně nezbytného sepjetí prostoru s předmětnými výrobky) má žalobkyně za to, že byla vyloučena z možnosti prostory užívat. Vztah žalobkyně k tabáku tedy není založen ničím jiným než právě jen a pouze prostorem a k tomu měl v době platnosti nájemní smlouvy a i faktického užívání prostoru skladu daleko blížeji Mgr. Ing. S.
65. Žalobkyně v podání také nadále setrvala na tom, že byla ke skladování strojů přinucena a o skladování cigaret a tabáku nevěděla. V této souvislosti vytýká žalovanému převzetí nesprávných závěrů z trestních rozsudků Krajského soudu v Praze sp. zn. 1 T 6/2016 a Krajského soudu v Brně, pobočky ve Zlíně pod sp. zn. 53 T 11/2015 ohledně donucení žalobkyně ke koupi strojů od pana Š. a s tím, že tyto stroje nebyly v trestním řízení posouzeny (propadnuty) jako vlastnictví žalobkyně. Žalobkyně tak má za to, že bylo úkolem správce daně a žalovaného zjistit, komu svědčí vlastnické právo k tabáku a tabákovým výrobkům, což je pro určení plátce daně stěžejní, neboť primárně plátcem daně má být vlastník tabákových výrobků. Proto na povinnost zjistit vlastníka tabáku nesmí správce daně rezignovat.
66. Žalobkyně svá tvrzení o pronajatých prostorách a dále opakovaně i o zapojení celníků a jejich vědomosti o tom, kdo výrobky přepravoval, doprovodila důkazními návrhy a vylíčením okolností, které provázely přepravu a překládku výrobků a z nichž podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních dovozuje plátcovství jiných osob, které dopravovaly vybrané výrobky s tím, že celní orgány byly o této skutečnosti dopředu informovány. K těmto okolnostem žalobkyně v podání argumentovala svými poznatky z trestního spisu ve věci sp. zn. 53 T 11/2015 o listinách týkajících se sledování osob realizujících překládku tabáku a o spisu žalovaného vedeného v režimu „V“ (o předstíraném převodu), z čehož žalobkyně dovozuje, že jsou před ní utajovány informace, např. o zdanění tabáku a o tom, kdo je za zdanění odpovědný, což svědčí o rozporuplném a nezákonném postupu žalovaného. Žalobkyně navrhla, aby Městský soud v Praze uložil žalovanému podat vysvětlení o okolnostech předstíraného převodu a existence spisu vedeného v režimu „V“.

67. Žalobkyně tedy v podání znovu rozporovala již, dle jejího názoru jen zdánlivě vyřešenou otázku osoby plátce daně, a navrhla nové dokazování nájemní smlouvou a výsledkem Ing. S. k existenci nájmu třetího subjektu, který budovu C v době zásahu žalovaného využíval, což má za okolnost, která nebyla dosud prokázána a která vede k podstatné změně skutkového stavu, v jejímž důsledku může dojít (k jinak výjimečnému) prolomení vázanosti vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, resp. Městského soudu v Praze ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 A 110/2002-25.
68. Žalobkyně dále v témže podání rozporovala také již soudy posouzenou otázku kvantity a kvality tabáku a tabákových výrobků s tím, že Nejvyšší správní soud zjevně minul podstatu námitek žalobkyně, které spočívaly v tom, že byly-li první odběry vzorků tabáku prohlášeny za nezákonné, pak nelze výsledky těchto prvních nezákonných odběrů porovnávat s výsledky jakýchkoli odběrů dalších a ze shody výsledků dovozovat totožnost zajištěných věcí.
69. Žalobkyně znovu podrobně popsala manipulaci se vzorky a první odběry a rozbory dle jednotlivých protokolů o odběru vzorků a nesprávné nakládání se vzorky a jejich dopravu z areálu soukromým dopravcem v rozporu s předpisy. Dle žalobkyně se Nejvyšší správní soud nevypořádal s tvrzeními a žalobními body uplatněnými v žalobě a učinil tak své rozhodnutí jednak nepřezkoumatelným, jednak nereagoval na argumentaci žalobkyně.
70. Dle žalobkyně žalovaný nepostupoval v souladu s daňovým řádem. Byl povinen vzít v úvahu všechny skutečnosti (důkazní prostředky), které v průběhu daňového řízení vyšly najevo, a nemohl si z nich účelově vybírat pouze ty, které se mu hodí. S odkazem na nález Ústavního soudu sp. zn. ÚS IV. ÚS 591/08 ze dne 1. 9. 2010 namítala nedodržení principu zákazu libovůle při rozhodování. Uvedla, že při vybírání daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Při realizaci tohoto práva státu je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, v daném případě právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu.
71. Žalobkyně v souvislosti se základem daně namítala „definici kruhem“ spočívající v tom, že trestní rozsudek Krajského soudu v Brně, pobočky ve Zlíně, ve věci žalobkyně vycházel co do výše způsobené škody (daňového úniku) z napadeného rozhodnutí žalovaného, které však v době vyhlášení trestního rozsudku neexistovalo, neboť bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 18. 10. 2019, č. j. Af 34/2016-159 (První rozsudek MS – pozn. soudu) s tím, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení.
72. Žalobkyně na podporu svých tvrzení navrhla dokazování protokolem z hlavního líčení v trestní věci o výsledku P. M. B., nájemní smlouvou s Mgr. Ing. S., protokolem o výsledku Mgr. Ing. S. před žalovaným, tiskovou zprávou Celní správy oddělením Generálního ředitelství cen, provedením výsledku Mgr. Ing. S., P. M. B. a pppap. G., bývalého pracovníka Celního úřadu pro hlavní město Prahu.
73. Žalovaný v reakci na podání žalobkyně v tomto dalším řízení namítal, že žalobkyně nově a nepřipustně doplňuje žalobní námítky nebo opakovaně namítá to, co již Nejvyšší správní soud ve svých předchozích rozsudcích v dané věci vyřešil. Žalobkyně nepřipadně reaguje, když napadá nové rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 8. 2022 vydané po rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 10. 2021 (Druhý rozsudek MS - pozn. soudu), ačkoliv toto nové rozhodnutí žalovaného je již předmětem jiného soudního řízení pod sp. zn. 14 Af 18/2022 a není tak předmětem tohoto soudního řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

74. Námitku týkající se pronájmu prostor haly C, kde byly tabákové výrobky nalezeny Mgr. Ing. J. S., insolvenčnímu správci společnosti F-Company, považuje žalovaný z hlediska zásady dispoziční a koncentrační vymezených v § 72 odst. 1 ve spojení s § 71 odst. 2 s. ř. s. za nepřipustnou. V podané žalobě ze dne 19. 4. 2016 nebyla uplatněna žádná žalobní námitka ani skutkové tvrzení, že by žalovaný nesprávně posoudil určení plátcovství ve vztahu k nyní namítanému nájemci předmětných prostor haly C, případně že by žalovaný neprovedl dokazování v této souvislosti. Námitku uplatnila žalobkyně teprve dne 15. 5. 2023, tedy více než sedm let po uplynutí lhůty podle § 71 odst. 2 s. ř. s. Žalovaný má za to, že zde neexistují ani žádné objektivní okolnosti, které by žalobkyni bránily v uplatnění takové žalobní námitky, jelikož žalobkyně v době podání žaloby věděla, kde byly tabákové výrobky skladovány (v rámci celé haly C v obci Lužkovice) a jako vlastník skladových prostor věděla, zda má k těmto prostorům resp. k jejich menší části závazkové právo jiná osoba (o čemž svědčí žalobkyní předložená a jím uzavřená nájemní smlouva ze dne 1. 4. 2011).
75. Žalovaný má tedy, např. s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 106/2014-26, za to, že žalobní námitka představuje nově uplatněný skutkový důvod (tvrzení) nezákonnosti napadeného rozhodnutí a je z výše uvedených důvodů nepřipustná. Nepřípadný spatřuje žalovaný i odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 A 110/2002-25, jelikož se týká možnosti výjimečně prolomit povinnost být vázán právním názorem soudu v rámci správního řízení po zrušení rozhodnutí správního orgánu, nikoliv v řízení soudním, kde platí v souvislosti s koncentrační zásadou výše uvedené závěry. Kumulativně pak žalovaný uvádí, že předmětná námitka v žádném případě není ani důvodná. Žalovaný tuto námitku podrobně vypořádal v novém rozhodnutí ze dne 2. 8. 2022, po druhém rozsudku městského soudu v dané věci k námitce žalobkyně a ve vztahu k ní pak provedl žalovaný důkladné dokazování. Poté dospěl k jasnému závěru, že i tak plně platí závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 458/2019-83 ze dne 19. 3. 2021 (První rozsudek NSS - pozn. soudu), které postavení žalobkyně jako plátce spotřební daně v celém rozsahu potvrzují.
76. Ani znovu se opakující námitky nesprávného určení plátce – přinucení žalobkyně ke skladování a vlastnictví tabákových výrobků a strojů – nepovažuje žalovaný za důvodné s ohledem na skutečnost, že tyto námitky již byly přezkoumány a odmítnuty Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 5 Afs 458/2019-83 ze dne 19. 3. 2021.
77. K tomu žalovaný navíc zdůraznil, že trestní soudy žalobkyni pravomocně odsoudily jako právnickou osobu za to, že poskytla k dané nelegální činnosti prostory ke skladování tabákových výrobků (viz příložený rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 2. 10. 2020 č. j. 53 T 11/2015-5645 a příložený rozsudek Vrchního soudu v Olomouci ze dne 25. 8. 2021 č. j. 4 To 63/2020-5949). Takovým pravomocným rozhodnutím trestního soudu je vázán jak správce daně (§ 99 daňového řádu), tak i správní soud (§ 52 s. ř. s.). Otázka plátce daně tak nemůže být z důvodu vázanosti správního orgánu skutkovou větou výroku pravomocného rozhodnutí ani zpochybněna.
78. Žalobkyně také pouze opakuje námitky, které nejenže již byly součástí žaloby, mnoha jeho písemných doplnění a mnoha předchozích jednání u městského soudu, ale hlavně byla již otázka tvrzené manipulace se vzorky a zajištěnými tabákovými výrobky, jakož i otázka tvrzených vad řízení, vyřešena rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2023, č. j. 5 Afs 374/2021-54 (Druhý rozsudek NSS – pozn. soudu). Podle Nejvyššího správního soudu nedošlo v průběhu řízení před celními orgány k takovým závažným vadám, jež by

mohly mít za následek nezákonnost rozhodnutí. Dále Nejvyšší správní soud uvedl, že považuje vyčíslení výše daňové povinnosti částkou 9 639 319 Kč za správné. Ostatně to také zcela koresponduje s pravomocným trestním rozsudkem.

79. Žalovaný odmítl také námitky nezákonného postupu žalovaného, nesprávného dokazování a „definice kruhem“. Tyto námitky považuje již za vyřešené po dvakráté Nejvyšším správním soudem, přičemž námitka „definice kruhem“, kterou se žalobkyně snaží zpochybnit rozsudek v trestní věci Krajského soudu v Brně, který při uvedení částky zkrácené daně vycházel z rozhodnutí celních orgánů nijak nesouvisí s předmětem tohoto řízení, když nejsou dány důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí či vad správního řízení. Nadto není pravdou, že trestní soudy vycházely z rozhodnutí žalovaného, které bylo zrušeno městským soudem, když rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 374/2021-54 ze dne 17. 2. 2023 (Druhý rozsudek NSS – pozn. soudu) napadené rozhodnutí žalovaného opět „obživlo“. I zde pak platí teze o nepřipustnosti, resp. i nedůvodnosti takové námitky.
80. Žalobkyně ještě v dalším podání ze dne 15. 6. 2023 rozporovala, že by její další tvrzení ve věci byla v rozporu se zásadou koncentrace řízení, když skutečnosti pronájmu skladovací haly byla žalovanému známa a dále rekapituloval polemiku s postupem žalovaného při posuzování žalobkyně jako plátce daně s ohledem na všechny okolnosti dopravy tabáku a na jiné osoby, které s tabákovými výrobky nakládaly. Vyložila svou úzkost z toho, že tyto její argumenty nikdo nevyšlechl, nezabýval se jimi a že pochybení správce daně, liknavé jednání pracovníků žalovaného, kteří byli informováni o dovozu tabáku předem, a jejich nepravdivá tvrzení nikdo nevzal v potaz. V závěru podání rozšířila návrhy na dokazování o další výslechy svědků a listiny k posuzovaným sporným otázkám.
81. Při jednání před soudem zástupce žalobkyně přednesl své argumenty jako v podání ze dne 15. 5. 2023, přičemž v podrobnostech uvedl své výhrady k provedení dokazování v trestním řízení ohledně dovozu a překládky tabákových výrobků v souvislosti s dalšími řízeními, týkajícími se dovozu tabáku tímž řidičem (p. K.) i v jiných případech, kdy byl tabák vrácen jako zdaněný. Zástupce žalobkyně poukázal na to, že věc žalobkyně spadá do období obrovského obchodu s tabákem, jehož pozadí nebyla finanční správa schopna v celém rozsahu rozkrýt, poukázal na utajený spis „V“ předložený v trestním řízení soudci, na odposlechy celní správy a na to, že celé pozadí dovozu tabáku má zdroj v jiné obci (Řídké). To nespojuje žalobkyni s objednávkou tabáku a tato skutečnost oddaluje žalobkyni od skladovaných výrobků v Lužkovicích v řetězci detentorů, nehledě na to, že v obdobné věci obchodování s tabákem v Malhosticích, kde byla situace totožná a kde p. Š. konstruoval obdobně nájemní smlouvu jako se žalobkyní, nebyla daň vyměřena a nebylo pokračováno v daňové kontrole.
82. Zástupkyně žalovaného při jednání vyjádřila, že žalobkyně reaguje chaoticky, když spojuje daňové řízení, soudní řízení, trestní řízení, do toho zapojuje daňové řízení a trestní řízení týkající se úplně jiné osoby a snaží se navodit situaci, že vlastně celé daňové řízení bylo nesprávné, neboť v trestním řízení byly činěny nesprávné úkony nebo nebyly provedeny důkazy dle představ žalobkyně. Za podstatné považovala, že byly nalezeny tabákové výrobky ve skladu společnosti Vltava holding, s. r. o., a tato společnost k výzvě podala daňového přiznání. Sama žalobkyně uvedla, že tak učinila na základě porady s právníkem a s daňovým poradcem. Takže když podávala daňové přiznání na zhruba 10 milionů korun, musela vědět, že musí sama daň tvrdit a že takto by byla daň vyměřena konkludentně. Nebylo by vůbec přípustné odvolání proti takovému rozhodnutí. Daň tedy byla na

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

prvopočátku stanovena nebo uvedena přímo žalobkyní. Následně probíhalo dokazování, všechno v součinnosti s daňovým subjektem, ten navrhoval nové odběry vzorků, navrhovalo se nové přepočítání, převážení, odečet všech krabic atd. Toto všechno bylo ve prospěch žalobkyně. Nakonec byla tedy daň stanovena, a jak bylo řečeno v prvním rozsudku Nejvyššího správního soudu, žalovaný nepochybil, když určil žalobkyni plátcem daně a nepochybil ani co se týká předmětu a výše daně. Ze žádného spisu „V“ žalovaný nevycházel. Žalobkyně se mýlí v tom, že spotřební daně jsou postaveny na otázce vlastnictví. Osoba, která vyrábí nebo skladuje tabákové výrobky, nemusí být vůbec vlastníkem těchto výrobků, přesto je odpovědná za daň, je plátcem daně. Tady byly zajištěny tabákové výrobky v rámci skladování. To bylo důvodem, proč byl prověřován vlastník nemovitostí a jak bylo i Nejvyšším správním soudem stanoveno, správně. Otázka překládky tabáku ani to, že případně někomu vznikla dřív daňová povinnost, nemá na plátcovství žalobkyně vliv. Správce daně nezjišťuje, jestli do skladu někdo dovezl někdy tabákové výrobky, jestli náhodou byly zdaněny. Skladovatel je povinen předložit doklady o zdanění. Pokud je nemá, není možné, aby správce daně šel v nějaké linii zpátky a hledal důkazy, jestliže dokonce má podané daňové přiznání. A nadto v dané věci byla žalobkyně pravomocně odsouzena za to, že poskytla prostory ke skladování tabákových výrobků. Tedy skladovala tabákové výrobky a členové představenstva jsou dokonce považováni podle rozsudků za osoby, které organizovaly tuto nelegální činnost. To je věc, kterou nelze nijak zpochybnit, protože je to věc vyřešená trestními soudy.

## XII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

83. Městský soud v Praze znovu přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 152/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.), vázán oběma rozsudky Nejvyššího správního soudu podle § 110 odst. 4 s. ř. s. předcházejícími tomuto posouzení.
84. V dané věci obě zásadní otázky pro stanovení daňové povinnosti žalobkyně u spotřební daně z vybraných tabákových výrobků, tj. otázka plátce daně i výše daňové povinnosti byly již pravomocně a závazně jak pro Městský soud v Praze, tak i pro správní orgány vyřešeny ve výše uvedených rozsudcích Nejvyššího správního soudu a Městského soudu v Praze. Na základě posledního (Druhého) rozsudku NSS tak již nic nezavazovalo Městský soud v Praze k došetřování dalších okolností ohledně stanovení daňové povinnosti, přesto žalobkyně v dalším řízení uplatňovala tvrzení a navrhovala důkazy ke znovuposouzení osoby plátce daně s tvrzením, že tuto okolnost znovu otevřel sám žalovaný. S tím a s odkazem na nejasnosti ohledně postupu celních orgánů a dokonce i trestního soudu souvisely i nadále trvající námitky žalobkyně také proti předmětu a výši daně.
85. Je skutečností, že žalovaný po Druhém rozsudku MS a vázán tímto rozsudkem vydal dne 2. 8. 2022 nové rozhodnutí, v němž vyměřil žalobkyni tutéž daň ve výši 9 639 319 Kč. Z uvedeného rozhodnutí, které však není předmětem přezkumu v této věci, vyplývá, že v rámci pokračujícího odvolacího řízení žalovaný doplnil spisový materiál o podklady a rozsudky trestního řízení vedeného, mimo jiné, i vůči žalobkyni a zabýval se právě nově žalobkyní uplatněným tvrzením ohledně nájemní smlouvy uzavřené dne 1. 4. 2011 s Ing. J. S., insolvenčním správcem společnosti F-COMPANY, a. s. Přitom vyšel z výpovědi Ing. S. v trestním řízení a rovněž i z výpovědi jmenovaného učiněné v tomto pokračujícím odvolacím řízení dožádaným celním úřadem, a to především k plánku skladovacích prostor a k upřesnění, na jaké části prostor a na základě jakého titulu Ing. S. prostory užíval a do

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

jaké doby. Z rozhodnutí v žádném případě nevyplývá, že by žalovaný měl pochybnosti o osobě skladovatele tabákových výrobků a že by v tomto směru začal svá dosavadní zjištění a závěry přehodnocovat, pouze se zabýval novými tvrzeními žalobkyně, která směřovala k osobě Ing. S. jako nájemce skladovacích prostor v Lužkovicích, tj. k ověření stavu a fotodokumentace z protokolu o prohlídce jiných prostor zjištěného již k datu 26. 8. 2012 a k tomu, zda předmětné tabákové výrobky k tomuto dni 26. 8. 2012 neskladovala jiná osoba namísto žalobkyně, již byla daň vyměřena. Ze strany obou účastníků tak došlo k uvedení přesností a detailů nájmu již k původním tvrzením žalobkyně, že ona sice byla vlastníkem skladovacích prostor, nikoliv však jejich nájemcem, došlo tedy k upřesnění poměrů nájemního vztahu k době prohlídky jiných prostor zmíněného již v napadeném rozhodnutí. Již napadené rozhodnutí totiž vycházelo z toho, že žalobkyně měla od počátku možnost prokázat zdanění tabákových výrobků nebo se liberovat z dané odpovědnosti tím, že by prokázala, že k tabákovým výrobkům má detenční právo jiná osoba, avšak nijak tuto skutečnost neprokázala. Žalobkyně tehdy uváděla, že pronajala nebytové prostory pro uskladnění strojů na výrobu cigaret, neboť byla k této skutečnosti donucena, toto tvrzení však vztahovala k jiné osobě či osobám tehdy trestně stíhaným. Žalobkyně nepředložila smlouvy o nájmu nebytových prostor, ani jinak neidentifikovala osobu nájemce, tudíž neprokázala, že nemá jakýkoliv vztah k tabákovým výrobkům. To učinila až v řízení před žalovaným po Druhém rozsudku MS a činí tak ve vztahu k soudu také až nyní v podáních ze dne 15. 5. 2023 a 15. 6. 2023.

86. Z uvedeného nelze dovodit, že by žalovaný sám o své vůli a z vlastní iniciativy začal pochybovat o jím již učiněných závěrech ohledně osoby plátce daně. Pokud však žalobkyně předestřela tvrzení a důkazy o nájmu skladovacích prostor, které neuváděla v původních řízeních, ač tak mohla učinit, neboť kdo jiný by měl konkrétní okolnosti nájmu prostor v jejím vlastnictví a jeho účel znát již tehdy více nežli ona, pak se jimi žalovaný zabýval, z čehož nelze automaticky dovozovat, že pochyboval o svých předchozích závěrech a závěrech soudů a v jakési „obnově“ sám znovu otevřel otázku plátcovství daně. To nadto za situace, kdy existují pravomocné a právně závazné rozsudky Nejvyššího správního soudu a Druhý rozsudek Městského soudu v Praze, které, jak bylo již výše předestřeno, potvrdily závěr žalovaného o tom, že žalobkyně je plátcem daně. Avšak k tomu, že žalobkyně v pokračujícím řízení před žalovaným ale i v tomto přezkumném řízení, týkajícím se napadeného rozhodnutí, začala argumentovat skutečnostmi ohledně pronájmu prostor Ing. S., bylo třeba přihlídnout s ohledem na námitku žalobkyně judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek č. j. 5 A 110/2002-25 ze dne 23. 9. 2004), týkající se výjimky z pravidla vázanosti správních orgánů pravomocným rozhodnutím soudu. V této věci by totiž jedině možnost takové výjimky při splnění všech podmínek, za kterých lze výjimku připustit, byla jedinou relevantní námitkou, která by mohla zvrátit dosavadní závěry žalovaného.
87. Taková výjimka spočívající v prolomení povinnosti správního orgánu být vázán právním názorem soudu (ale analogicky i soudu nižšího stupně být vázán právním názorem soudu vyššího stupně), však v dané věci nepřichází v úvahu.
88. Podle uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu „Prolomení povinnosti správního orgánu být vázán právním názorem soudu přichází v úvahu výjimečně, a to pouze tehdy, pokud v průběhu dalšího správního řízení po zrušení rozhodnutí správního orgánu byla učiněna nová skutková zjištění nebo pokud došlo ke změně právní úpravy, podle níž má být věc posuzována“.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

89. Uvedené je však třeba aplikovat v souladu se smyslem pravidla závaznosti pravomocného rozhodnutí soudu, který spočívá v zajištění, aby závěry soudů, k nimž soudy dospěly v rámci přezkumu rozhodovací činnosti správních orgánů, byly v další rozhodovací činnosti správních orgánů plně respektovány. Tomu musí předcházet předpoklad, aby z rozsudku, jímž se rozhodnutí správního orgánu rušilo a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení, jasně vyplývalo, jaký právní názor soud zaujal a z jakého důvodu tak bylo rozhodnutí správního orgánu zrušeno. Tento předpoklad byl v posuzované věci splněn.
90. Z Prvního rozsudku NSS a v jeho důsledku i z Druhého rozsudku Městského soudu v Praze vyplynuly jednoznačné závěry k otázce určení osoby plátce daně v této věci. Soud jen opakuje, že První rozsudek NSS i Druhý rozsudek MS jednoznačně uzavřely, že žalobkyni svědčilo postavení plátce spotřební daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, přičemž z těchto rozsudků je zcela zřejmé, jaké skutkové a právní úvahy soudů vedly k určení žalobkyně jako plátce spotřební daně ke dni 26. 8. 2012. Žalobkyně byla shledána povinnou k dani jako skladovatel dotčených tabákových výrobků na základě osvědčeného kvalifikovaného vztahu ke skladovaným tabákovým výrobkům, mj. pro nalezení tabáku a linky na jeho výrobu v hale C ve vlastnictví žalobkyně, kdy jí muselo být zřejmé umístění linky do jejích prostor, nelegální výroba tabákových výrobků i jejich uskladnění v těchto jejích prostorách.
91. Na uvedeném nemůže nic změnit ani současná obrana žalobkyně přicházející s novým tvrzením o nájmu prostor konkrétní osobě – Ing. S. jako insolvenčnímu správci zcela jiné společnosti, aniž by žalobkyně tvrdila a prokázala nějakým důkazem z té doby, že jmenovaný měl vztah k tabákovým výrobkům zde skladovaným, tj. že namísto žalobkyně v jejím postavení skladovatele (plátce) měl ke skladovaným tabákovým výrobkům daleko kvalifikovanější a bližší vztah Ing. S., který zde působil jako insolvenční správce zcela jiné společnosti. Soudy také ve svých rozsudcích již odůvodnily právní kvalifikaci zjišťování osoby plátce dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních (skladovatel – dopravce), kdy zjištěnou odpovědnost žalobkyně jako skladovatele nemohla zvrátit nájemní smlouva ani výpověď Ing. S., neboť žalobkyně netvrdila ani neprokázala jiný zcela nový a odlišný skutkový stav věci, totiž že by nájem těchto prostor svědčil insolvenčnímu správci právě za účelem skladování strojů na výrobu tabáku a tabákových výrobků, tedy sepijetí nájemce s těmito výrobky.
92. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 9 Afs 59/2008-80, jež žalobkyně v bodě 15 podání ze dne 15. 5. 2023 dokonce cituje, avšak vyvozuje z něho nesprávný závěr, totiž vyslovuje, že odpovědnost za neoprávněné skladování nelze spojovat pouze s prostorem, nýbrž v první řadě s předmětnými výrobky a jejich detentorem. Tvrzení žalobkyně, že „jiná spojitost než právě ony prostory, neexistuje“, tak nemá v uvedeném rozsudku oporu.
93. Tvrzení žalobkyně a návrhy na dokazování v nových vyjádřeních ze dne 15. 5. 2023 a 15. 6. 2023 tak nemohly vést k přehodnocení skutkových a právních závěrů vyplývajících z Prvního rozsudku NSS a potažmo Druhého rozsudku MS, jenž byly podloženy důkazy, které spolu s dalším důkladným rozsahem dokazování následně vyústily v rozsudek Krajského soudu v Brně –pobočky ve Zlíně ze dne 2. 10. 2020, č. j. 53 T 11/2015-5645 ve znění usnesení Vrchního soudu v Olomouci ze dne 25. 8. 2021, č. j. 4 To 63/2020-5949, jímž byla žalobkyně jako právnická osoba uznána vinnou z účastenství ve formě pomoci dle § 24 odst. 1 písm. c) trestního zákoníku na zločinu krácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1, 2 písm. c) trestního zákoníku, a to jednáním, kterým usnadnila jinému zkrácení daně a spáchání činu ve značném rozsahu tak, že poskytla

statutárním orgánům L. L. a J. L., kteří byli jako fyzické osoby rovněž uznáni vinnými ze zločinu kráčení daně, prostory k umístění výrobní linky a k uložení tabáku a k výrobě cigaret. Trestní soud pak v bodě 159 svého rozsudku jasně uvedl skutečnosti, pro které lze přičítat porušení nebo ohrožení zájmu chráněného trestním zákonem rovněž právnické osobě.

94. I když soud nepovažuje nová tvrzení žalobkyně a návrhy důkazů nájemní smlouvou a výpovědí svědků za procesně novou skutečnost, která by porušila zásadu koncentrace žalobních námitek, k níž by neměl přihlížet, neboť tato tvrzení a návrhy důkazu jsou žalobkyní uplatňovány s požadavkem na znovuposouzení téže otázky a skutečností z téhož žalobního bodu – plátcovství daně a nájem skladovacích prostor, nemohou její nová tvrzení a návrhy důkazů obstát. To proto, že nejsou způsobilé vyvrátit výsledky hodnocení důkazů v původním řízení, které prokázaly, že žalobkyně byla zodpovědná za skladování tabákových výrobků i přesto, že prostory skladu byly pronajaty. Ostatně žalobkyně nyní pouze tvrdí a dokládá nájemní vztah k prostorám skladu, nikterak však netvrdí věcný ani konkrétní prostorový vztah nájemce – insolvenčního správce zcela jiné společnosti ve vztahu k předmětným tabákovým výrobkům a jejich detenci tímto nájemcem. Pokud žalobkyně odkazuje na došetřování poměrů nájmu žalovaným a nové rozhodnutí žalovaného ve věci ze dne 2. 8. 2022, pak nelze nezmínit, že v souvislosti s nájmem prostor pro Ing. S. bylo zjištěno, že jmenovaný tyto prostory užíval v souvislosti s prodejem jiných věcí v rámci insolvenčního řízení společnosti F-COMPANY, a. s. V této souvislosti je třeba uvést, že Nejvyšší správním soudem již byla judikována otázka ve věcech spotřebních daní tak, jak ji ostatně žalobkyně ve vyjádření rovněž cituje, totiž nikoliv spojení odpovědnosti za skladování jen s prostorem, nýbrž v první řadě s předmětnými výrobky. To znamená, že byla-li žalobkyně vyloučena z možnosti zčásti prostory užívat ve smyslu nájmu, neznamená to, že by neměla vztah k předmětným tabákovým výrobkům. Její tvrzení v bodě 16 jejího nového vyjádření ze dne 15. 5. 2023, že je nezbytné sepnutí prostoru s předmětnými výrobky a že jiná spojitost než právě ony prostory neexistuje, je tak mylné.
95. Stejně jako v otázce plátcovství daně byly v Druhém rozsudku NSS jednoznačně a závazně jak pro Městský soud, tak pro žalovaného vysloveny závěry Nejvyššího správního soudu i k problematice základu daně ve vztahu k druhému okruhu námitek, směřujících do základu daně a výše daňové povinnosti, které se odvíjely od množství a kvality skladovaných cigaret, řezaného tabáku a tabákového odpadu.
96. Nejvyšší správní soud ve svém Druhém rozsudku zcela jednoznačně závazně vyslovil, že v daňovém řízení byly předloženy spolehlivé důkazy pro stanovení daně dokazováním, že nesrovnalosti při původním, prvním odběru vzorků byly napraveny v rámci odvolacího řízení, a to zákonným způsobem a za zásadní považoval i dokazování v trestním řízení, v němž byla prokázána identita odebraných a analyzovaných vzorků v množství a kvalitě tak, jak z nich vycházel správce daně v daňovém řízení. Nejvyšší správní soud výslovně konstatoval, že považuje vyčíslení výše daňové povinnosti částkou 9 639 319 Kč za správné.
97. Na základě uvedeného tedy již nelze zpochybňovat zákonnost provedených důkazů v daňovém řízení, které byly osvědčeny jako skutkově průkazné i po rozsáhlém dokazování v trestním řízení, jak vyplývá z rozsudku Krajského soudu v Brně – pobočky ve Zlíně ze dne 2. 10. 2020, č. j. 53 T 11/2015-5645, vydaného před Prvním rozsudkem NSS (ze dne 19. 3. 2021) a potvrzeného usnesením Vrchního soudu v Olomouci ze dne 25. 8. 2021, č. j. 4 To 63/2020-5949, vydaného před Druhým rozsudkem NSS (ze dne 17. 2. 2023). Usnesení

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

Vrchního soudu v Olomouci se v odstavcích 128 až 137 podrobně věnuje odběru vzorků a důkazům v souvislosti s nimi opatřeným se závěrem v odst. 133, že „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.“

98. Oproti uvedeném žalobkyně v průběhu přezkumných řízení před správními soudy jen trvala na nesrovnalostech u prvních odběrů vzorků a nyní z porušení jejich práv a metodiky u těchto odběrů dovozuje nezákonnost postupu správce daně a manipulaci se vzorky takového rázu, že ani náprava v odvolacím řízení nemohla tyto vady konvalidovat. Tyto její námitky a ostatně i pochybnosti, které vedly městský soud v původním řízení (Druhý rozsudek MS) ke zrušení napadeného rozhodnutí, však neobstály před Nejvyšším správním soudem. Žalobkyně ani v nových vyjádřeních ze dne 15. 5. 2023 a 15. 6. 2023 nepředestřela takové skutkové okolnosti a takové důkazy, které by šly nad rámec dokazování a právního vyhodnocení věci jak Nejvyšším správním soudem, tak soudy v trestní věci v důkazní síle a rozsahu, který by odůvodňoval výjimku z pravidla závaznosti správních orgánů pravomocnými rozhodnutími soudů. Žalobkyně pouze rozsáhle popírá již v uvedených řízeních posouzené skutečnosti vyvěrající z důkazů, z nichž vycházelo daňové řízení a které, využitelné a doplněné i výslechy řady svědků v řízení trestním, jsou přenositelné zpět pro účely posouzení zákonnosti daňového řízení.
99. Pokud žalobkyně v novém vyjádření namítá „definici kruhem“, tj. že v trestní věci u Krajského soudu v Brně soud při uvedení částky zkrácené daně vycházel z rozhodnutí žalovaného, které však bylo zrušeno městským soudem, je tato skutečnost irelevantní, neboť je jen pomíjivě věcně a časově pravdivá. Věcně proto, že rozhodnutí celních orgánů v dané věci bylo jen jedním z důkazů v trestním řízení, neboť trestní soud sám provedl rozsáhlé dokazování jak výslechy svědků, znalců, tak i listinami ke skutkovému stavu, a toto dokazování potvrdilo základ daně, resp. výši daňové povinnosti v rozsahu, jenž odpovídal zjištěním správce daně a výši daně v původním rozhodnutí žalovaného. Časově proto, že Druhý rozsudek MS byl Druhým rozsudkem NSS zrušen a napadené rozhodnutí žalovaného bylo shledáno zákonným. Proto i námitka „definice kruhem“ nemohla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí, když ve výsledku a v souladu s již shora zmíněným smyslem pravidla vázanosti správních orgánů pravomocným rozhodnutím soudu, byla daňová povinnost žalobkyně pravomocně stanovena.
100. Ze všech shora uvedených důvodů městský soud nevešel na návrhy dokazování důkazními prostředky navrženým jak ve vyjádření žalobkyně ze dne 15. 5. 2023, tak v jejich rozšíření ve vyjádření ze dne 15. 6. 2023 k oběma okruhům žalobních námitek. Výslechy navržených svědků a dokazování listinami k plátcovství daně (k dovozu, překládce a skladování tabáku) a k odběru vzorků tabákových výrobků byly provedeny jak v řízení daňovém, tak v nalézacím řízení trestním a staly se zákonnými podklady pro hodnocení činnosti žalobkyně z hlediska daňové i trestní odpovědnosti.
101. Pakliže po vydání Prvního rozsudku NSS a následně i Druhého rozsudku NSS byl Městský soud v Praze vázán právními názory v závěrech těchto rozsudků, přičemž sám neshledal, že by na základě dalších tvrzení a důkazních návrhů žalobkyně ze dne 15. 5. 2023 a ze dne 15. 6. 2023 vyšly najevo skutečnosti, které by přinesly zásadní zvrát v posouzení skutkového i právního stavu věci, nebyly dány důvody pro jiné posouzení věci a zrušení napadeného rozhodnutí. Nadto z rozsudků Nejvyššího správního soudu zřetelně vyplývalo, jaký právní názor tento soud k oběma sporným otázkám zaujal a z jakých důvodů. Nebyl tedy naplněn ani další judikatorní předpoklad, že k prolomení pravidla

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

vázanosti správních orgánů právním názorem soudu může dojít jen při nedostatku zřetelně formulovaného názoru soudu.

### XIII. Závěr a náklady řízení

102. Na základě všech shora uvedených skutečností Městský soud v Praze neshledal žalobní námitky důvodnými a dospěl k závěru, že správní orgány obou stupňů nepochybily ve skutkovém a právním posouzení věci, shromáždily dostatečné podklady ke svým závěrům, podrobně s nimi pracovaly, několikrát v úředních postupech daňového řízení s nimi seznámily žalobce a svá zjištění skutkově i po právní stránce náležitě zhodnotily. Soud proto podanou žalobu podle § 78 odst. 8 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
103. Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, soud jí proto nepřiznal náklady řízení a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

#### Poučení:

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

Praha 21. června 2023

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.