



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Jana Ryby ve věci

žalobkyně: **BSB 1881, s. r. o.**, IČO 27145310
sídlem Kubelíkova 1780/21, 130 00 Praha 3
zastoupená advokátem JUDr. Jiřím Vaníčkem
sídlem Šaldova 466/34, 186 00 Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 4. 2017 č. j. 3502-11/2017-900000-304.1,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného Generálního ředitelství cel, jímž žalovaný změnil rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) ze dne 10. 9. 2015 č. j. 138758/2015-510000-32.1 (dále též „platební výměr“) tak, že nově vyměřil žalobkyni spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2013 ve výši 24 812 448 Kč podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZSD“) a § 4 odst. 1 písm. f) ZSD s přihlédnutím k § 92, § 93 odst. 1 a § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „DR“), kdy za základ pro vyměření spotřební daně u tabáku řezaného, popřípadě jinak děleného, krouceného nebo lisovaného do desek, který je možné kouřit bez dalšího průmyslového zpracování (§ 101 odst. 3 písm. c) bod 1 ZSD), uvedl množství 14 114,339 kg vybraných výrobků, a za základ pro vyměření spotřební daně u tabákového odpadu upraveného pro prodej konečnému spotřebiteli, který je možné kouřit (§101 odst. 3 písm. c) bod 2 ZSD), uvedl množství 1 061,47 kg vybraných výrobků.
2. Proti oběma rozhodnutím brojí žalobkyně podanou žalobou. Uplatněné námitky lze rozdělit do těchto žalobních bodů:
3. V prvním žalobním bodu žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost způsobu stanovení daně. Uvádí, že správce daně vyměřil platebním výměrem daň podle pomůcek, v odvolacím řízení na základě

dožádání došlo k převážení plnění, tudíž ke změně způsobu stanovení daně na dokazování. Napadené rozhodnutí si proto odporuje, jakým způsobem byla v platebním výměru stanovena daň. Z interní komunikace o převážení tabáku je zřejmé, že žalovaný si je vědom nesprávnosti užití pomůcek v předmětném případě, proto způsob vypořádání se s touto skutečností v napadeném rozhodnutí považuje za hranou dobrých mravů. Žalovaný tím porušil § 8 odst. 3 DŘ, i § 5 odst. 1 DŘ a jeho postup odporuje § 114 odst. 4 DŘ, neboť prováděl dokazování nad rámec odvolacího řízení. Došlo tím ke zkrácení práv žalobkyně ve dvojinstančním daňovém řízení. Podle žalobkyně nebyly splněny podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek. Správce daně, který takto stanovil daň, měl odůvodnit, proč zvolil jednotlivé pomůcky a k jakým polehčujícím okolnostem přihlédl. V platebním výměru uvedené úvahy absentují, rovněž žalovaný se s uplatněnou námitkou nevypořádal. Žalobkyně dále namítá, že před vydáním platebního výměru nebyla seznámena s jednotlivými pomůckami, na jejichž základě správce daně rozhodl o daňové povinnosti žalobkyně. Postup správce daně, který vyměřil daň podle pomůcek, považuje žalobkyně za nezákonný, neboť na výzvu k podání řádného daňového tvrzení ze dne 25. 4. 2014 č. j. 64031/2014-510000-32.1 (dále též „výzva k DP“), nezůstala nečinná ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015 č. j. 9 Afs 66/2015-36. Správce daně dále porušil § 6 odst. 2 DŘ tím, že s žalobkyní nevedl dialog, nýbrž bez dalšího vyměřil daňovou povinnost podle pomůcek.

4. Ve druhém žalobním bodu namítá žalobkyně nepřezkoumatelnost stanovení základu spotřební daně. Za relevantní považuje výpočet spotřební daně množství tabáku ve stavu ke dni vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit, což je v daném případě k listopadu 2013, a nikoli k listopadu 2016, kdy správce daně z pokynu žalovaného nechal tabák převážet. Během 3 let uskladnění došlo vlivem vlhkosti ke změně jeho objemu a váhy, jak zmínily úřední osoby v protokolu o místním šetření ze dne 28. 7. 2016 č. j. 44314/2016-590000-31, k tíži správce daně. Žalobkyně nesouhlasí se žalovaným, že mají být převáženy pouze prázdné obaly, přesto základ daně byl stanoven na základě převážení ve dnech 6. 11. 2016 až 6. 12. 2016. Na straně 2 výzvy ze dne 30. 1. 2017 č. j. 3502-2/2017-900000-304.1 (dále též „výzva ze dne 30. 1. 2017“) žalovaný uvedl, že základ spotřební daně byl určen dokazováním, a to vynásobením váhy tabákových výrobků, přitom při převažování byly krabice vážené s tabákem. Způsob stanovení základu daně převážením toliko prázdných krabic s následným dopočítáním základu daně nevyplývá z daňového spisu, s takovým postupem žalovaný neseznámil žalobkyni v odvolacím řízení. Pokud by předmět spotřební daně byl k 5. 11. 2013 zjištěn převážením krabic k prosinci 2016, nezákonnost zjištění předmětu spotřební daně by zhojena stejně nebyla, jelikož podle protokolu Celního úřadu pro Pardubický kraj o místním šetření ze dne 28. 7. 2016 č. j. 44314/2016-590000-31 konaného ve skladu celní správy, Klášterec nad Orlicí (dále též „úřední záznam ze dne 28. 7. 2016“), vlivem nesprávného skladování dochází i ke změně váhy obalů. Žalovaný v pokynu ze dne 1. 7. 2016 č. j. 15629-3/2016-900000-304.1 (dále též „pokyn ze dne 1. 7. 2016“), uvedl, že za účelem zjištění přesné hmotnosti základu daně je nutné provést jeho fyzické převážení. Podle žalobkyně jediným způsobem jak ověřit, zda převážení v listopadu/prosinci 2016 bylo použitelné, by bylo vyhotovení znaleckého posudku, který navrhovala, což žalovaný odmítl bez náležitého odůvodnění.
5. Dále žalobkyně namítá, že z napadeného rozhodnutí ani ze spisu nevyplývá, zda základ daně byl stanoven převážením tabáku podle výzvy ze dne 30. 1. 2017, či prázdných obalů, jež nabyly na objemu a váze. Z napadeného rozhodnutí není též zřejmé, z jakého množství tabáku je daň vyměřena. Podle výroku napadeného rozhodnutí je základem spotřební daně z tabákových výrobků podle § 102 odst. 3 ZSP množství 15 175,809 kg, tedy 14 114,339 kg tabáku řezaného a 1 061,47 kg tabákového odpadu upraveného pro prodej konečnému spotřebiteli. Celkově vyměřená spotřební daň podle výroku napadeného rozhodnutí je 24 812 448 Kč. Oproti tomu na str. 6 napadeného rozhodnutí je uveden jako základ 797,5 kg tabáku v daňovém skladu a na straně 7 a 8 jako základ 14 646,825 kg (299,85 + 13 071,1 + 1 275,4 + 0,475 kg) a podle

odůvodnění napadeného rozhodnutí je základem spotřební daně podle § 102 odst. 3 ZSD množství 15 444,325 kg a výše spotřební daně je 25 251 471,4 Kč.

6. Ve třetím žalobním bodu žalobkyně nesouhlasí se žalovaným, že by skladováním 797,5 kg tabáku v prostorách na parcele st. 139 v k. ú. Řídký (dále též „daňový sklad“), došlo k jeho uvedení do volného oběhu. Tento tabák, který zajistila Policie České republiky dne 6. 11. 2013, byl v daňovém skladu [§ 19 odst. 1 písm. a) ZSD] v režimu podmíněného osvobození od daně (§ 19 odst. 4 ZSD). Nelze tvrdit, že výrobky umístěné v daňovém skladu se nenachází v režimu podmíněného osvobození od daně, jelikož u nich není naplněna ani jedna ze skutkových podstat podle § 19 odst. 4 ZSD. Nemohla proto žalobkyně vzniknout povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) ZSD jakožto plátcí podle § 4 odst. 1 písm. f) ZSD. Žalobkyně ve vztahu k tabáku nalezeném v daňovém skladu (797, 5 kg) byla plátcem podle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP. Podle § 4 odst. 3 věta druhá ZSD je společně a nerozdílně s ní odpovědným plátcem policejní orgán, který uvedl výrobky do volného daňového oběhu podle § 3 odst. 1 bod 1 ZSD tím, že z daňového skladu z režimu podmíněného osvobození od daně výrobky umístil do skladu Celní správy České republiky v Klášterci nad Orlicí. Ve vztahu k ostatnímu tabáku nebylo postavení žalobkyně jako plátce podle § 4 odst. 1 písm. f) ZSD zjištěno. Provozovatel daňového skladu a plátce podle § 4 odst. 1 ZSD nemůže mít postavení plátce podle § 4 odst. 1 písm. f) ZSD, jelikož plátcovství se vztahuje toliko k vybraným výrobkům nacházejícím se ve volném daňovém oběhu. Správce daně i žalovaný zcela rezignovali na prokázání vztahu nakládání žalobkyně s tabákem, vycházeli toliko ze skutečnosti, že předmětné prostory měla žalobkyně pronajaty. Povinností správce daně ve vztahu k plátcí podle § 4 odst. 1 písm. f) ZSD je prokázat vztah faktického nakládání s věcí. Ačkoli žalobkyně v řízení namítla, že 9 000 kg tabáku je majetkem jiné společnosti, a navrhla k tomu provést důkazy, žalovaný je neprovedl. Žalobkyně k tomuto odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009 č. j. 7 Afs 69/2007-85.
7. Ve čtvrtém žalobním bodu žalobkyně namítá, že výzva k DP ze dne 25. 4. 2014 se vztahovala toliko k výrobkům, které správce daně zajistil v daňovém skladu žalobkyně (797,5 kg), a nikoli k ostatnímu tabáku, který je předmětem platebního výměru a vyměrovacího řízení za zdaňovací období listopad 2013. K tabáku zajištěnému mimo daňový sklad byl zdaňovacím obdobím podle § 17 ZSD listopad 2013, povinnost podat daňové přiznání podle § 18 odst. 1 ZSD uplynula dne 25. 12. 2013. Lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 DŘ, která uplyne po třech letech od uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, u této části tabáku, který je předmětem vyměrovacího řízení ve II. části platebního výměru, uplynula dne 25. 12. 2016. Podle § 111 odst. 6 DŘ měl žalovaný v této části napadené rozhodnutí zrušit a odvolací řízení zastavit.
8. V pátém žalobním bodu žalobkyně považuje výzvu k DP za nezákonnou a nicotnou podle § 105 odst. 2 písm. b) DŘ, jelikož ji vyzývala k úkonu, který nemohla učinit. Správce daně postavil výzvu k DP na tom, že žalobkyně měla povinnost tvrdit spotřební daň z tabákových výrobků v daňovém přiznání podle § 18 ZSD. Měl proto ve výzvě k DP přezkoumatelným způsobem specifikovat taxativně vymezený důvod pro podání daňového přiznání. Takový odkaz ve výzvě k DP nebyl, správce daně toliko vyzval žalobkyni k obecné povinnosti podání řádného daňového přiznání, přestože žalobkyni nevznikla povinnost daňové tvrzení podat podle § 116 odst. 1 ZSD. Povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 1 ZSD se nehradí prostřednictvím daňového přiznání. Pokud ZSD nestanoví plátcí povinnost podat daňové přiznání, nemůže k tomuto úkonu správce daně vyzývat plátce podle § 145 odst. 1 DŘ. Podle žalobkyně výzva k DP není způsobilá podle § 148 odst. 3 DŘ přerušit běh lhůty pro stanovení daně. Jelikož již uplynula lhůta pro stanovení daně, její vyměření je nezákonné. O nezákonnosti výzvy k DP svědčí i skutečnost, že žalobkyně byla v dubnu 2014 vyzvána k podání daňového přiznání, přičemž správce daně odebral vzorky zboží ke zkoumání až v září 2014. Správce daně vyzýval k podání daňového přiznání, aniž by měl objasněn předmět spotřební daně.

9. V šestém žalobním bodu žalobkyně tvrdí, že procesním pochybením správce daně nemohla napadnout výzvu k DP zásahovou žalobou podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) u soudu. Správce daně ve vyrozumění o vyřízení stížnosti žalobkyně uvedl, že na podání daňového přiznání trvá, avšak stížnost nevyřídil jedním ze zákonem předvídaných způsobů. Žalovaný vyrozuměním ze dne 21. 8. 2014 pod č. j. 39184-3/2014-90000-302 (dále též „vyrozumění ze dne 21. 8. 2014“) doplnil, že žalobkyni nebylo výslovně sděleno, zda je stížnost důvodná či nikoliv, eventuálně nepřípustná. Žalobkyně poukazuje na to, že vyrozumění o vyřízení stížnosti obsahuje nepravdivé informace, že věc je ve fázi vytýkacího řízení. Zmíněný institut byl od 1. 1. 2010 nahrazen postupem k odstranění pochybností, který se v dané věci nevedl.
10. V sedmém žalobním bodu žalobkyně nesouhlasí se žalovaným, že výslech svědka uvedený na str. 5 platebního výměru byl do výčtu podkladů zařazen omylem. Mylné zařazení z kontextu platebního výměru nevyplývá a žalovaný se s touto námitkou nevypořádal zákonným způsobem. Pokud byl v daňovém řízení slyšen svědek, žalobkyně namítá, že jeho výslech byl proveden v rozporu s § 96 DR, jelikož jí nebylo umožněno se jej zúčastnit a klást otázky.
11. V osmém žalobním bodu žalobkyně namítá totožnost tabáku. Při místním šetření dne 11. 10. 2016 č. j. 61245/2016-590000-31.2 se přítomný odborný konzultant vyjadřoval ke skladování tabáku a pochybnost, zda se jedná o tabák zajištěný v listopadu 2013. Tyto otázky žalovaný nevypořádal, ani žalobkyni nebylo doloženo, že převážený tabák je ten, který byl zajištěn v listopadu 2013. Na podporu uvedeného odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2015 č. j. 15 Af 267/2012-56. Žalobkyně má právo, aby žalovaný doložil, že se jedná o totéž zboží, které měla tři roky v držení Celní správa České republiky. Podle § 9 odst. 1 zákona č. 279/2003 Sb., o výkonu zajištění majetku a věcí v trestním řízení a o změně některých zákonů (dále též „zákon č. 279/2003 Sb.“) ve znění do 31. 5. 2015, nemohla být správcem zajištěného tabáku Celní správa České republiky, od 1. 6. 2015 mohl žalovaný podle § 9 odst. 3 písm. a) zmiňovaného zákona být skladovatelem. Domáhá se proto smlouvy, který orgán odpovědný za správu zajištěného majetku, pověřil žalovaného správou tabáku podle § 9 odst. 1 zmiňovaného zákona ve znění do 31. 5. 2015.
12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhuje zamítnutí žaloby jako nedůvodné a odkazuje na napadené rozhodnutí. K námitkám prvního žalobního bodu uvádí, že platební výměr byl vydán na základě pomůcek. Jelikož v řízení nebyly splněny podmínky pro jejich užití, žalovaný daň stanovil dokazováním a změnil platební výměr. Měnit způsob stanovení daně umožňuje ustálená judikatura správních soudů. K ust. § 114 odst. 4 DR žalovaný uvádí, že pokud je podáno odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, je předmětem přezkumu dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně tímto náhradním způsobem a zjišťuje se, zda byly splněny podmínky k vydání rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek z hlediska procesního postupu i hmotněprávních podmínek. Pokud měla být daň stanovena dokazováním, postupuje odvolací orgán podle § 115 DR. V daném případě žalovaný poté, co shledal, že daň měla být stanovena dokazováním, v odvolacím řízení dokazování doplnil a napadeným rozhodnutím změnil způsob stanovení daně v platebním výměru. Uvedeným postupem nepřekročil rámec odvolacího řízení podle § 114 odst. 4 DR. K výzvě k DP žalovaný uvedl, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že podmínky pro vyměření daně podle pomůcek nebyly splněny, jelikož daň bylo možno vyměřit dokazováním. Je proto irelevantní, jaké další podmínky pro vyměření daně podle pomůcek byly či nebyly splněny. Námitka neseznámení žalobkyně s použitými pomůckami před vydáním platebního výměru je irelevantní, žalovaný napadeným rozhodnutím změnil způsob stanovení daně tak, že daň stanovil dokazováním. Daňový řád neukládá správci daně povinnost seznamovat daňový subjekt s pomůckami, které hodlá použít, či mu stanovit lhůtu, v níž by se daňový subjekt k pomůckám mohl vyjádřit před rozhodnutím. Daňový subjekt má právo nahlížet do celého spisu, včetně pomůcek, toto právo má během celého řízení, není třeba jej speciálně upozorňovat.

13. K námitkám druhého žalobního bodu žalovaný uvádí, že ze spisu nevyplývá, že by tabák či obaly nabývaly na objemu, či že by se zkazil. V protokolu o místním šetření ze dne 28. 7. 2016 je informace o vhodnosti převážení zajištěného tabáku. Žalovaný tyto zjištěné informace zohlednil v pokynu k provedení převážení zajištěného tabáku č. j. 15629-3/2016-900000-304.1, v němž uvedl, že by měly být převáženy prázdné obaly, u kterých nedochází ke změně hmotnosti v průběhu času. Tento údaj měl být odečten od dříve zjištěné brutto hmotnosti zajištěných tabákových výrobků. Z obsahu spisu je zřejmé, že při převažování zajištěného tabáku v období od 9. 11. 2016 až 9. 12. 2016 tak bylo postupováno. Výsledkem bylo zjištění základu daně v čisté váze, aniž by bylo zapotřebí znaleckého posudku. Takto bylo bezpečně zjištěno množství tabáku ke dni zajištění, teoretická odchylka může být pouze ve prospěch žalobkyně. Podle žalovaného je nesprávně interpretováno napadené rozhodnutí na str. 6, 7 a 8, kde je popsán skutkový stav zjištěný před doplněním dokazování převážením zajištěného tabáku. Po převážení zajištěného tabáku je skutkový stav popsán na straně 14 napadeného rozhodnutí, kde je uvedena čistá hmotnost tabákových výrobků v souladu s vyměřenou spotřební daní ve výši 24 812 448 Kč.
14. K námitkám třetího žalobního bodu žalovaný uvádí, že pokud se tabákové výrobky nacházejí v daňovém skladu, neznamená to, že mají režim podmíněného osvobození od daně. Žalobkyně neprokázala, že se tabákové výrobky nacházely ve volném oběhu a že byly řádně zdaněné, neprokázala ani způsob jejich oprávněného nabytí bez daně. Podle § 4 odst. 1 písm. f), § 9 odst. 3 písm. e) ZSD jí proto vznikla daňová povinnost a stala se plátcem daně, jak je blíže uvedeno na str. 12 a 13 napadeného rozhodnutí.
15. K námitkám čtvrtého žalobního bodu žalovaný odkazuje na výzvu k DP, kterou byla žalobkyně vyzvána k podání daňového přiznání ke spotřební dani z tabáku za listopad 2013. Podle obsahu se vztahuje na všechny tabákové výrobky, k nimž žalobkyni vznikla v listopadu 2013 daňová povinnost, proto účinek prodloužení lhůty pro vyměření daně se vztahuje i na ostatní tabákové výrobky, z nichž byla žalobkyni vyměřena spotřební daň.
16. K námitkám pátého a šestého žalobního bodu žalovaný sděluje, že zákonnost výzvy k DP byla v řízení přezkoumána ke stížnosti žalobkyně. Vyrozměním ze dne 11. 7. 2014 č. j. 64031-7/2014-510000-32.1 (dále též „vyrozměnění o stížnosti“) správce daně stížnost vyřídil. Žalobkyně s tímto vyřízením nesouhlasila a dne 25. 7. 2014 uplatnila „Podnět podle § 38 odst. 1 písm. a) zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád“ (dále též „podnět k ochraně před nečinností“), na který žalovaný reagoval vyrozměním ze dne 21. 8. 2014. Ačkoli nebylo žalobkyni výslovně sděleno, zda stížnost byla či nebyla důvodná, závěr vyplývá z textu správce daně. Podle žalovaného byla stížnost žalobkyně vyřízena řádně.
17. K námitkám sedmého žalobního bodu žalovaný poukazuje na napadené rozhodnutí, z něhož vyplývá, že k uvedení výsledku svědka ve výčtu podkladů došlo omylem. Tato skutečnost je zřejmá i ze spisu, v němž není žádná listina, jež by obsahovala nezákonně provedený výsledek svědka.
18. K námitkám osmého žalobního bodu žalovaný odkazuje na podklady obsažené ve spise, z nichž vyplývá veškerá dispozice se zajištěným tabákem. Není zřejmé, z jakého důvodu by se ve skladu Celní správy České republiky měl nacházet jiný tabák, než který byl zajištěn Policií České republiky žalobkyni, jak je popsáno v protokolech, totožný tabák byl následně převezen do skladu. Pracovníci Celní správy ČR žalobkyni na její námitky vztahující se k identitě předmětného tabáku a spolehlivosti identifikace odpověděli na stranách 5 až 7 protokolu č. j. 61245/2016-59000-31.2. řádně. Žalobkyně nesprávně interpretuje § 9 zákona č. 279/2003 Sb. ve znění do 31. 5. 2015. Skutečnost, že zajištěné tabákové výrobky jsou skladovány ve skladu Celní správy ČR od roku 2013, neznamená, že skladování bylo v rozporu s uvedeným zákonem v rozhodném znění. Tabák mohl být skladován ve skladu Celní správy ČR podle § 9 odst. 3 zákona č. 279/2003 Sb. i ve znění do 31. 5. 2015. Žalobkyně neuvádí, jakým způsobem mělo údajné porušení § 9

uvedeného zákona orgány Policie ČR zasáhnout do jejích práv v řízení vedeném orgány Celní správy ČR.

19. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
20. Při jednání konaném dne 23. dubna 2021 strany setrvaly na své argumentaci. Žalovaný žádný důkaz nepožadoval provést, žalobce trval na vypracování znaleckého posudku za účelem zjištění, zda tabák vlivem vlhkosti a nesprávného skladování nabývá na hmotnosti a dále požadoval, aby soud zajistil smlouvu, kterou je Celní správa České republiky pověřena ke skladování věcí, zajištěných v trestním řízení ve znění do 31. 5. 2015. Oba návrhy na doplnění dokazování soud zamítl pro nadbytečnost, bližší odůvodnění k těmto návrhům je uvedeno pod body 44. a 96. tohoto rozsudku.
21. Před vlastním posouzením předmětné věci soud připomíná, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu soudy nemusí nutně reagovat na každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014 č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby správní soud v odůvodnění rozhodnutí postihl všechny stěžejní námitky účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i reakce na některé dílčí a související námitky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014 č. j. 7 Afs 85/2013-33). Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožní. Jak k tomuto přiléhavě uvádí Ústavní soud, „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (nález ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015 č. j. 9 As 221/2014-43, ze dne 29. 3. 2013 č. j. 8 Afs 41/2012-50, ze dne 6. 6. 2013 č. j. 1 Afs 44/2013-30, ze dne 3. 7. 2013 č. j. 1 As 17/2013-50, nebo ze dne 25. 2. 2015 č. j. 6 As 153/2014-108). Stejně závěry se pak vztahují i k rozhodování druhostupňového správního orgánu. Městský soud v intencích ustálené rozhodovací praxe správních soudů uvádí, že žalovaný nemusel reagovat na každý dílčí argument žalobkyně, přesto však všechny námitky řádně vypořádal.
22. K námitkám prvního žalobního bodu lze předně uvést, že nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívá podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost předchází případné nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů; důvody rozhodnutí lze zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelných (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008 č. j. 3 As 51/2007-84). Za nesrozumitelnost rozhodnutí soudy považují například případy, kdy odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003 č. j. 7 A 547/2002-24); pro rozpor výroku s odůvodněním (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003 č. j. 2 Ads 33/2003-78) či pro výrok, který nemá oporu v zákoně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2003 č. j. 7 A 181/2000-29), nebo není-li rozhodnutí rozčleněno na výrok a odůvodnění, protože není zřejmé, zda správní orgán rozhodl o všech návrzích účastníka řízení (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 10. 1994 č. j. 6A 63/93-22).
23. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže z jeho odůvodnění není seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti tvrzené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní

normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008 č. j. 7 Afs 212/2006-76). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.

24. Ve vztahu k námitkám prvního žalobního bodu soud vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění:
25. Podle § 5 odst. 1 DŘ správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy (dále jen „právní předpis“). Zákonem se pro účely tohoto zákona rozumí též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu.
26. Podle § 8 odst. 3 DŘ správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.
27. Podle § 114 odst. 2 DŘ odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Podle odst. 3 tohoto ustanovení vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří. Podle odst. 4 tohoto ustanovení směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.
28. Podle § 115 odst. 1 DŘ v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.
29. Podle § 116 odst. 1 DŘ odvolací orgán
 - a) napadené rozhodnutí změní,
 - b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení,
 - c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.
30. S ohledem na zásadu jednotnosti správního řízení je nutné platební výměr i napadené rozhodnutí posuzovat jako jeden celek, případné vady odůvodnění platebního výměru tak mohl zhojit žalovaný (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013 č. j. 6 Ads 134/2012-47). Zrušení správního rozhodnutí výlučně pro nepřezkoumatelnost vylučuje možnost věcného posouzení žalobních bodů, tím se prodlužuje celková délka sporu, což neprospívá ani účastníkům řízení, ani správním orgánům. Námitku nepřezkoumatelnosti je tedy nutné hodnotit i ve vztahu k hospodárné a k racionální aplikaci práva.
31. Napadená rozhodnutí celních orgánů posoudil soud optikou výše uvedené judikatury a dospěl k závěru, že rozhodnutí nepřezkoumatelná nejsou. Z jejich odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu správní orgány vyšly, jak vyhodnotily pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudily. Rozhodnutí jsou řádně odůvodněna a jsou plně srozumitelná.
32. Tvrzeňá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, která je namítána v prvním žalobním bodu, soudem zjištěna nebyla. Na str. 11 v odst. 2 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že „...

Je zřejmé, že nebyla splněna podmínka nemožnosti stanovení daně pomocí dokazování pro to, aby bylo možno stanovit daň pomocí pomůcek. Z tohoto důvodu bylo napadené rozhodnutí změněno tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí“. V předmětné věci žalovaný změnil platební výměr a stanovil daň prostřednictvím dokazování, jelikož správce daně odběrem vzorků a jejich analýzou v Celně technické laboratoři zjistil předmět daně i jeho konkrétní množství tím, že sečetl množství zajištěného tabáku, které použil jako základ pro výpočet spotřební daně (viz str. 4 bod II. platebního výměru). Soud se ztotožňuje se žalovaným, že uvedeným postupem správce daně nestanovil daň podle pomůcek, nýbrž fakticky užil dokazování. Uvedenou otázkou se žalovaný na str. 11 v odst. 2 napadeného rozhodnutí zabýval a uvedl, že správce daně podklady označil za pomůcky, byť fakticky se jednalo o důkazní prostředky, které správce daně nedůvodně považoval za pomůcky. Žalovaný proto změnil způsob stanovení daně, došlo tím k upřesnění merita daně. Žalobkyni lze přisvědčit, že správce daně poté, co formálně vadně uvedl, že způsob daně stanovil pomůckami, fakticky provedl dokazování. Uvedené formální pochybení žalovaný napravil tím, že změnil výrok platebního výměru a uvedl, že ve věci probíhalo dokazování. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že nesprávně uvedený původní způsob stanovení daně žalovaný změnil, jelikož pro postup podle pomůcek nebyly splněny podmínky. V předmětném řízení nemohla vzniknout pochybnost, jak celní orgány stanovily daň, když z rozhodnutí obou stupňů celních orgánů je nepochybné, jaký způsob pro stanovení daně zvolily, přičemž obě napadená rozhodnutí nejsou nijak vnitřně rozporná a zvolený postup (dokazováním) koresponduje s obsahem správního spisu. V popsáném postupu žalovaného soud neshledal, že by se tím dopustil jednání, které by bylo za hranou dobrých mravů.

33. Soud uvádí, že úprava odvolacího daňového řízení obsažená v DŘ je založena na apelačním principu, který na rozdíl od principu kasačního neumožňuje odvolacímu orgánu odvoláním napadené rozhodnutí prvostupňového orgánu zrušit a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení. DŘ umožňuje odvolacímu orgánu v § 116 odst. 1 DŘ rozhodnout o uplatněném odvolání pouze tak, že rozhodnutí změní, nebo zruší a zastaví řízení, anebo odvolání zamítne a potvrdí jej.
34. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je v odvolacím řízení změna způsobu stanovení daně přípustná (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009 č. j. 8 Afs 15/2007-75, či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009 č. j. 8 Afs 76/2007-48). Byť uvedená rozhodnutí se vztahují k původní právní úpravě daňového procesu, obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, k jejich použitelnosti i v době účinnosti DŘ se Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 2. 3. 2017 č. j. 1 Afs 322/2016-49, tak, že „[j]e skutečností, že uvedená rozhodnutí rozšířeného senátu byla vydána za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, lze je však aplikovat i na současnou právní úpravu, zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť postup v odvolacím řízení je v obou zákonech řešen shodně“. V rozsudku ze dne 29. 7. 2015 č. j. 6 Afs 185/2014-84 vztahujícím se k současné úpravě daňového procesu podle DŘ Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[v]e vztahu k námitce obsažené pod bodem ad 4) o přípustnosti změny způsobu stanovení daně v odvolacím řízení, uvádí Nejvyšší správní soud, že domněnky vyslovené stěžovatelem jsou mylné. Z judikatury nevyplývá, že by odvolací orgán nemohl napravit nedostatky v postupu správce daně a změnit způsob doměření daně, pokud z prvostupňového rozhodnutí není zřejmé, zda byla daň stanovena dokazováním či na základě pomůcek. Naopak ustálená soudní praxe setrvává na názoru, že je-li specifikem daňového řízení nemožnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc k dalšímu řízení prvoinstančnímu správnímu orgánu, musí zde existovat možnost napravit v odvolacím řízení procesní pochybení, která by jinak byla důvodem pro nastíněný postup. Jinak by byl výsledkem zcela absurdní závěr, že vzniklá pochybení již nelze nijak napravit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2011, č. j. 8 Afs 56/2010-73).“
35. Na základě shora citované judikatury považuje soud námitku žalobkyně, že není možné změnit způsob stanovení daně v odvolacím řízení, za lichou. Soud se neztotožňuje s tvrzením žalobkyně,

že žalovaný prováděl dokazování nad rámec limitů odvolacího řízení. Možnost odvolacího orgánu v odvolacím řízení doplnit řízení podle § 115 DŘ vychází z apelačního principu. Odvolací orgán je v rámci odvolacího řízení oprávněn provádět dokazování, které má sloužit k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad předchozího řízení, případně je oprávněn toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který odvoláním napadené rozhodnutí vydal. Postupem žalovaného v dané věci tudíž nedošlo k porušení § 5 odst. 1 DŘ ani § 8 odst. 3 DŘ, k tvrzenému zkrácení procesních práv žalobkyně. S ohledem na postup žalovaného a jeho vyjádření, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek, jsou pak irelevantní dílčí námitky žalobkyně týkající se odůvodnění správce daně ke zvolení jednotlivých pomůcek. Též jsou irelevantní námitky, k jakým okolnostem ve prospěch žalobkyně správce daně přihlédl, anebo k otázce seznámení žalobkyně s jednotlivými pomůckami před vydáním platebního výměru, stejně tak námitka k vedení dialogu či dílčí námitky týkající se výzvy k DP, v níž správce daně vyzval žalobkyni k podání řádného daňového tvrzení ke spotřební dani z tabáku (k výzvě k DP bude podrobněji uvedeno níže).

36. Námitky prvního žalobního bodu jsou nedůvodné.
37. K námitkám druhého žalobního bodu soud vycházel z obsahu správního spisu, z něhož vyplývá, že pokynem žalovaného ze dne 1. 7. 2016 bylo správci daně uloženo, aby provedl fyzické převážení tabákových výrobků, neboť došlo k nesprávnému výpočtu spotřební daně v důsledku započítání hmotnosti obalů tabákových výrobků do jejich celkové váhy. S ohledem na možnou změnu hmotnosti tabákových výrobků oproti stavu v okamžiku jejich zajištění stanovil žalovaný způsob určení čisté hmotnosti zajištěných tabákových výrobků převážením prázdných obalů (u kterých nedochází ke změně hmotnosti v průběhu času) a odečtením tohoto údaje od (dříve zjištěné) brutto hmotnosti zajištěných tabákových výrobků.
38. Podle úředního záznamu ze dne 28. 7. 2016 bylo předmětem místního šetření převážení jednotlivých obalů zajištěného tabáku. V úředním záznamu je uveden „důvodný předpoklad změny/kolísání hmotnosti tabákových výrobků i obalů oproti stavu v okamžiku jejich zajištění PČR“. Správce daně na místě orientačně zvážil prázdnou rozměrově typově stejnou papírovou krabici, která byla zajištěna Policií České republiky v rámci úkonů v trestním řízení při jiné domovní prohlídce, zjištěna váha 15,25 kg, „... krabice jsou zpevněny pouze stahovací páskou (po přeríznutí pásky hrozí při manipulaci riziko vysypání obsahu krabice)“, a uvedl, že tato zjištěná váha koresponduje s údaji uvedenými na štítcích papírových krabic „15 kg“, jež byla odečítána ze zjištěné brutto hmotnosti.
39. Sdělením výsledků dožádaného úkonu převážení ze dne 16. 12. 2016 informoval Celní úřad pro Pardubický kraj správce daně, že ukončil převažování tabákových výrobků, a jednotlivé výsledky převažování uvedl v protokolu a úředních záznamech sepsaných při dílčích místních šetřeních, které konkretizoval datem a číslem jednacím.
40. Výzvou ze dne 30. 1. 2017 žalovaný jako odvolací orgán vyzval žalobkyni k možnosti uplatnění procesních práv podle ustanovení § 115 odst. 2 DŘ a stanovil jí 15-ti denní lhůtu od doručení této výzvy k seznámení se a vyjádřila se ke zjištěným skutečnostem, popř. navrhla další důkazy. Uvedl, že výsledkem převážení byla zjištění, že čistá hmotnost skladovaných výrobků činí 14 986,209 kg (13 956,239 kg tabáku ke kouření a 1 029,97 kg tabákového odpadu upraveného pro prodej konečnému spotřebiteli). Po zajištění tabáku z něj odebíraly vzorky Policie ČR i Celní správa ČR. Celní správa odebrala 158,1 kg tabáku ke kouření a 31,5 kg tabákového odpadu upraveného pro prodej konečnému spotřebiteli, váha vzorků odebraných Policií ČR není ve spisovém materiálu obsažena. Základem pro výpočet spotřební daně je 14 114,339 kg tabáku ke kouření a 1 061,47 kg tabákového odpadu upraveného pro prodej konečnému spotřebiteli. Spotřební daň je stanovena ve výši 24 817 353 Kč (vynásobením 15 178,809 kg tabáku sazbou spotřební daně 1 635 Kč/kg).

41. Shora uvedené skutečnosti konstatoval žalovaný v napadeném rozhodnutí (viz str. 12 až 17), k čemuž dodal, že ze spisu nevyplývá, že by tabák, či krabice, v nichž byl uskladněn, nabývaly na objemu, případně že došlo ke zkáze zajištěného tabáku.
42. Podle § 104 odst. 2 ZSD výše daně u doutníků, cigarillos a tabáku ke kouření se vypočítá jako součin základu daně a pevné sazby daně, přičemž pro výpočet daně z tabáku ke kouření je rozhodující hmotnost tabáku ke kouření v okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit.
43. Lze konstatovat, že součástí správního spisu je pokyn ze dne 1. 7. 2016, v němž žalovaný uvedl, že minimalizování vlivu vzdušné vlhkosti na hmotnost tabákových výrobků lze dosáhnout převážením prázdných obalů a odečtením tohoto údaje od brutto hmotnosti zajištěných tabákových výrobků. Výsledkem převážení bylo zjištění základu daně v čisté váze, tedy bez obalů, aniž by bylo zapotřebí vypracovat navrhovaný znalecký posudek. Tvrzení žalobkyně, že došlo ke změnám na objemu a váze je pouze spekulativní, uvedené tvrzení nepodložila žádným důkazem. Ve prospěch žalobkyně dal žalovaný správci daně shora zmiňovaný pokyn, jakým způsobem lze zajištěný tabák převažovat. V důsledku toho bylo zjištěno množství tabáku, přičemž teoretická odchylka může být pouze ve prospěch žalobkyně.
44. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, důvodem pro provedení převážení v rámci odvolacího řízení bylo pochybení na straně správce daně spočívající v nesprávném výpočtu spotřební daně, jelikož byla započítána hmotnost obalů tabákových výrobků do celkové váhy rozhodné pro výpočet spotřební daně. Popsaný postup byl v neprospěch žalobkyně, když jí nebyla vyměřena daň z čisté hmotnosti vybraných výrobků. Následný postup žalovaného, který uložil správci daně doplnění řízení převážením tak, aby byla zjištěna čistá hmotnost vybraných výrobků, vedl k vyměření nižší daně pro žalobkyni, než jak jí byla stanovena platebním výměrem. Lze proto vyslovit dílčí závěr, že napadené rozhodnutí tak bylo v konečném důsledku pro žalobkyni příznivější než rozhodnutí správce daně. S ohledem na uvedené, je proto iracionální námitka, že uvedený postup žalovaného, jímž byl napraven nesprávný postup správce daně, mohl negativně zasáhnout do právní sféry žalobkyně. Lze se ztotožnit se žalobkyní, že pokud by tento úkon byl proveden již v roce 2013, odpadla by otázka přesné váhy, ale takový úkon nelze zpětně provést, proto v rámci možností byl úkon ve prospěch žalobkyně proveden v rámci odvolacího řízení. Žalobkyně nijak konkrétně nezpochybnila závěry převážení a omezuje se pouze na obecné konstatování možnosti změny vlhkosti, v důsledku toho i změny váhy a objemu zajištěného tabáku. Žalobkyně nevznáší žádná konkrétní tvrzení, nedokládá žádné konkrétní důkazy. Oproti tomu soud ověřil, že ze správního spisu jakékoli nabývání na váze či objemu nevyplývá. Současně z ničeho není zřejmé, z jakého důvodu je v nepodepsaném úředním záznamu ze dne 28. 7. 2016 uvedena formulace, že je „důvodný předpoklad změny/kolísání hmotnosti tabákových výrobků i obalů oproti stavu v okamžiku jejich zajištění PČR“, protože z celého textu citovaného úředního záznamu nijak nevyplývá, z jakého důvodu by měl být zmíněný předpoklad „důvodný“. U tabáku naopak při delší době skladování postupně dochází ke ztrátě vlhkosti, schne a pozbývá na objemu. Pokud by soud vešel na tvrzení žalobkyně, že tabák nabyl na objemu, pak s ohledem na běh času neshledal požadavek žalobkyně na vypracování znaleckého posudku k roku 2013, popř. 2016, realizovatelným, neboť ze spisu vyplývá, že množství tabáku, které odebrala Policie ČR, nebylo zváženo (množství vzorku odebraného tabáku nebylo pro vedené trestní řízení rozhodné pozn. soudu), tudíž množství tabáku by nebylo úplné, takový důkaz by neodrážel objektivní stav.
45. Žalovaný na str. 13 až 17 napadeného rozhodnutí popsal jakým způsobem bylo v rámci odvolacího řízení provedeno převážení za účelem zjištění čisté hmotnosti tabákových výrobků bez obalů, nikoli včetně obalů. S tímto postupem byla žalobkyně prokazatelně seznámena, jak vyplývá ze správního spisu. Městský soud neshledal v postupu žalovaného k provedenímu převážení žádné pochybení, jeho provedením byla zjištěna čistá váha tabákových výrobků rozhodná pro následné vyměření daně. Soud nezjistil tvrzenou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí týkající se postupu při převážení tabáku, neboť je z něj nepochybné, jak bylo při převážení postupováno. Žalovaný na straně 17 napadeného rozhodnutí konkrétně uvedl, že

„odvolací orgán uložil prvostupňovému orgánu nové převážení, aby byla zjištěna váha zajištěného tabáku tak, aby mohla být podkladem pro vyměření spotřební daně. Výsledkem bylo zjištění základu daně v čisté váze, tedy bez váhy obalů, aniž by bylo zapotřebí vypracovat odvolatelem navrhovaný znalecký posudek. Odvolatelovo tvrzení, že došlo ke změnám na objemu a váze je pouze spekulativní. Za účelem zabránění této možnosti odvolací orgán dal CÚ pod č.j. 15629-3/2016-900000-304.1 shora uvedený pokyn, jakým způsobem zajištěný tabák převažovat. V důsledku toho bylo bezpečně zjištěno množství tabáku ke dni zajištění, přičemž teoretická odchylka může být pouze ve prospěch odvolatele.“

46. Soud napadené rozhodnutí neshledal nepřezkoumatelným ani co do určení množství zajištěného tabáku, jak namítá žalobkyně. Ve výroku rozhodnutí je najisto postaveno, jaké množství vybraných výrobků bylo základem pro vyměření spotřební daně, přičemž odůvodnění napadeného rozhodnutí není s tímto stanovením v rozporu. Žalobkyní zmiňované strany 6, 7 a 8 napadeného rozhodnutí obsahují toliko rekapitulaci zjištěného skutkového stavu Policií ČR při provedených prohlídkách, zachyceného v jednotlivých policejních protokolech. Jak bylo shora konstatováno, v rámci odvolacího řízení došlo k převážení, správce daně při vydání platebního výměru nevycházel z čisté hmotnosti vybraných výrobků, nýbrž z hmotnosti včetně obalů. Žalovaný z tohoto důvodu vrátil spis správci daně k doplnění dokazování (viz strana 13 poslední odstavec napadeného rozhodnutí). Výsledná čistá hmotnost vybraných výrobků, zjištěná po provedeném převážení, je uvedena na straně 14 napadeného rozhodnutí, kdy „základem pro výpočet spotřební daně z tabáku ke kouření je 14 114,339 kg tabáku řezaného, popřípadě jinak děleného, krouceného nebo lisovaného do desek, který je možné kouřit bez dalšího průmyslového zpracování, a 1 061,47 kg tabákového odpadu upraveného pro prodej konečnému spotřebiteli, který je možno kouřit“, což odpovídá výroku napadeného rozhodnutí. Městský soud proto výrok napadeného rozhodnutí nepovažuje rozporným s odůvodněním, z napadeného rozhodnutí je seznatelné, jaké množství tabáku tvořilo základ pro výpočet spotřební daně.
47. Námitky druhého žalobního bodu nejsou důvodné.
48. K námitkám třetího žalobního bodu soud ze správního spisu ověřil, že z protokolu o prohlídce jiných prostor a pozemků ze dne 6. 11. 2013 č. j. KRPE-612040/TČ-2013-170080, část II, vyplývá, že policejní orgán zajistil a převezl množství 797,5 kg tabáku ke kouření skladovaného v daňovém skladu do skladu Celní správy České republiky v Klášterci nad Orlicí. Tabák byl skladován v kartonových krabicích, jednalo se o uzavřená jednotková balení, která byla určena pro přímou spotřebu označená tabákovou nálepkou podle § 114 ZSD. Podle protokolu o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků ze dne 6. 11. 2013 č. j. KRPE-612040/TČ-2013, část III, Policie ČR zajistila v nemovitosti na parcele st. 127 bez čísla popisného, KÚ Řídký 617512, číslo LV 966, množství 299,85 kg tabáku ke kouření. Podle protokolu o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků ze dne 6. 11. 2013 č. j. KRPE-612040/TČ-2013-170080, část II, protokolu o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků ze dne 7. 11. 2013 č. j. KRPE-612040/TČ-2013-170080, část III, protokolu o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků ze dne 8. 11. 2013 č. j. KRPE-612040/TČ-2013-170080, část IV, protokolu o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků ze dne 8. 11. 2013 č. j. KRPE-612040/TČ-2013-170080, část V, Policie ČR zajistila v nemovitosti-stavbě na parcele st. 115 bez čísla popisného, KÚ Řídký 617512, číslo LV 966, množství 13071,1 kg tabáku ke kouření, který nebyl zabalen v jednotkovém balení a opatřen tabákovou nálepkou. Podle protokolu o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků ze dne 11. 11. 2013 č. j. KRPE-612040/TČ-2013-170080, část V, Policie ČR zajistila v nemovitosti na parcele st. 116, bez čísla popisného, KÚ Řídký 617512, LV 966, množství 1275,4 kg tabáku ke kouření. Podle protokolu o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků ze dne 15. 11. 2013, č. j. KRPE-612040/TČ-2013-170080, část IX, Policie ČR zajistila v nemovitosti na parcele st. 127, bez čísla popisného, KÚ Řídký 617512, LV 966, množství 0,475 kg tabáku ke kouření.

49. Z protokolu o ústním jednání ze dne 21. 1. 2014 č. j. 4628/2014-590000-31 vyplývá, že správce daně požádal žalobkyni, aby prokázala oprávněné nabytí 797,5 kg tabáku za ceny bez spotřební daně, popřípadě aby prokázala řádné zdanění tohoto tabáku, jehož skladování bylo zjištěno dne 5. 11. 2013. Žalobkyně uvedla, že o tabáku v množství 797,5 kg zajištěného dne 5. 11. 2013 nic neví a pokud se nacházel v daňovém skladu, nemohl být ve volném daňovém oběhu.
50. V protokolu o ústním jednání ze dne 26. 11. 2014 č. j. 173081/2014-510000-32.1 žalobkyně uvedla, že v areálu daňového skladu na adrese Řídký 22 je v podnájmu a není jí nic známo o skladování výrobků v jí pronajatých budovách bez čísla popisného na parcelách č. 116 a 117.
51. Do protokolu o ústním jednání ze dne 28. 4. 2015 č. j. 67644/2015-510000-32.1 žalobkyně uvedla, že skladovala tabák v budově bez čísla popisného na parcele č. 127, kromě výrobku označeného „Česká směs“.
52. Podle § 3 odst. 1 písm. l) ZSD pro účely tohoto zákona se rozumí uvedením do volného daňového oběhu
1. každé, i protiprávní, vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně,
 2. každá, i protiprávní, výroba vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně,
 3. každý, i protiprávní, dovoz vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně,
 4. každé skladování nebo doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.
53. Podle § 5 odst. 1 ZSD na daňovém území České republiky se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 6). Zdanění vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených se prokazuje pouze tehdy, nejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu (§ 4 odst. 6, § 32 odst. 2, 4 a 5).
54. Podle § 4 odst. 1 písm. a) ZSD plátcem je právnická nebo fyzická osoba, která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, oprávněným odesílatelem nebo výrobcem, jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu (§ 9 odst. 1), nebo v souvislosti se ztrátou nebo znehodnocením vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně [§ 9 odst. 3 písm. a)].
55. Podle § 4 odst. 1 písm. f) ZSD plátcem je právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.
56. Podle § 9 odst. 1 ZSD povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky.
57. Podle § 9 odst. 3 písm. e) ZSD povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátcí uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) nebo dnem zjištění, že plátce vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve.
58. Podle § 19 odst. 1 písm. a) ZSD vybraný výrobek je v režimu podmíněného osvobození od daně, jestliže je umístěn v daňovém skladu podle § 3 písm. g).

59. Podle § 19 odst. 4 ZSD v daňovém skladu mohou být vybrané výrobky umístěny pouze v režimu podmíněného osvobození od daně, pokud tento zákon nestanoví jinak (odstavec 5 a § 59 odst. 3).
60. Podle § 92 odst. 3 DŘ daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
61. Podle citované právní úpravy vybrané výrobky podléhající zdanění, mohou mít různé právní režimy, a to režim zdaněných výrobků (zatížených spotřební daní), režim výrobků osvobozených od spotřební daně a režim výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně. Tomu odpovídá koncepce povinností daňových subjektů nakládajících na daňovém území České republiky s vybranými výrobky a rozložení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně. Daňový subjekt nakládající na daňovém území České republiky s vybranými výrobky má za povinnost mít u sebe ZSD předpokládané doklady a musí být schopen prokázat, že se jedná buď o vybrané výrobky určené pro osobní spotřebu, nebo že se jedná o vybrané výrobky řádně zdaněné (vybrané výrobky uváděné, resp. uvedené, do volného daňového oběhu), nebo že se jedná o vybrané výrobky, které oprávněně nabyt za ceny bez daně (vybrané výrobky osvobozené od daně nebo podmíněně osvobozené od daně). Nakládání s vybranými výrobky bez stanovených dokladů je postihováno postupem podle § 42 a násl. ZSD v podobě zajištění vybraných výrobků s možností jejich následného propadnutí či zabrání. Ve fiskální rovině je neunesení důkazního břemene ohledně skladovaných nebo dopravovaných vybraných výrobků (ve smyslu prokázání jejich řádného zdanění nebo oprávněného nabytí bez daně či prokázání, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu) spojováno s postavením plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. f) ZSD a vznikem povinnosti daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) ZSD (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2008 č. j. 5 Afs 35/2008-53).
62. V posuzovaném případě soud ověřil z protokolu o ústním jednání ze dne 21. 1. 2014 č. j. 4628/2014-590000-31, že žalobkyně v reakci na žádost správce daně, aby prokázala oprávněné nabytí 797,5 kg tabáku za ceny bez spotřební daně, popřípadě aby prokázala řádné zdanění tabáku, jehož skladování bylo zjištěno dne 5. 11. 2013, uvedla, že o tabáku v množství 797,5 kg zajištěného dne 5. 11. 2013 nic neví. Podle protokolu ze dne 26. 11. 2014 č. j. 173081/2014-510000-32.1 žalobkyně v ústním jednání potvrdila informace o pronájmu areálu na adrese Řídký 22 a uvedla, že jí není známo nic o skladování vybraných výrobků v jí pronajatých budovách bez čísla popisného na parcelách č. 116 a 117. Do protokolu o ústním jednání ze dne 28. 4. 2015 č. j. 67644/2015-510000-32.1, žalobkyně sdělila, že v budově bez čísla popisného na parcele č. 127 nalezený tabák, kromě výrobku označeného jako Česká směs, skladovala. Žalobkyně uvedená tvrzení v řízení ničím nepodložila a nepředložila ke skladovanému zboží žádné doklady.
63. Soud dospěl s ohledem na výše uvedené k dalšímu dílčímu závěru, a sice že žalobkyně v daňovém řízení neprokázala řádné zdanění vybraných výrobků, ani že se jedná o vybrané výrobky, které oprávněně nabyt za ceny bez daně, tedy že by se vybrané výrobky nacházely v režimu podmíněného osvobození od daně. Uvedené koresponduje se závěrem žalovaného, že se žalobkyně stala plátcem daně na základě § 4 odst. 1 písm. f) ZSD, podle kterého je plátcem daně fyzická nebo právnická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky ve větším množství, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. Žalobkyně se tedy stala plátcem daně bez dalších podmínek na základě toho, že, vybrané zboží skladovala a neprokázala jeho zdanění. Uvedené je v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2008 č. j. 9 Afs 137/2007-59, v němž Nejvyšší správní soud k § 4 odst. 1 písm. f) ZSD uvedl, že „je zcela zřejmé, že ve shora uvedeném smyslu se osoba, která skladuje ve větším množství vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně, stává plátcem spotřební daně ze zákona (ex lege), bez povinnosti registrace“. S takovým subjektem je proto možné vést daňové řízení. Jak vyplývá z § 4 odst. 1 písm. f) ZSD, § 5 ZSD a § 92 odst. 3 DŘ, bylo na žalobkyni, aby v daném případě prokázala, že vybrané výrobky, které

skladovala, již byly řádně zdaněny spotřební daní, nebo že je nabyta oprávněně bez daně, respektive že se vybrané výrobky nacházely v režimu podmíněného osvobození od daně. Žalobkyně své důkazní břemeno neunesla, když přes výzvu správce daně doklad s příslušnými náležitostmi podle § 5 ZSD nepředložila, ani nenavrhla jiné důkazy, které by zdanění předmětného zboží prokazovaly. Takový závěr nevyplýval ani z dokazování provedeného orgány celní správy.

64. Soud k uvedenému dodává, že otázka vědomosti o existenci vybraných výrobků, stejně tak jako úmysl je uchovávat a zajišťovat před znehodnocením, odcizením apod., není pro určení konkrétní osoby skladující vybrané výrobky nutné prokazovat. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009 č. j. 7 Afs 69/2007-85 „[s]těžovatel přitom již od počátku namítal, že není vlastníkem těchto zásob, tvrdil, že o jejich existenci nemá povědomost a za vlastníka později (v protokolu o provedeném místním šetření ze dne 21. 7. 2004 zástupce stěžovatele ještě neuváděl nic o vlastnickém právu osoby zúčastněné na řízení) označoval původního vlastníka areálu-osobu zúčastněnou na řízení[...] Pro závěr, že konkrétní osoba (ve větším množství) „skladuje“ vybrané výrobky, není nutné prokázat, že o existenci těchto výrobků věděla a měla v úmyslu je uchovávat a zajišťovat před znehodnocením, odcizením apod. Za účastníka řízení vedených ve smyslu § 42 odst. 2, 11 a 12 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, tak může být považován i ten, kdo má tyto výrobky pouze v detenci, není-li zjištěna osoba, která by je skladovala „kvalifikovaným“ způsobem.“. Lze dodat, že žalobkyně doznala, že část skladovaných vybraných výrobků vlastnila.
65. Pokud žalobkyně argumentuje tím, že 9 000 kg tabáku je majetkem jiné obchodní společnosti, a té by měla být jako skutečnému vlastníku vyměřena daň, nelze s takovým tvrzením souhlasit. Pro posouzení zákonnosti vyměření spotřební daně žalobkyni není rozhodující, kdo byl vlastníkem vybraných výrobků, nýbrž zda žalobkyně jakožto skladovatel těchto výrobků prokázala jejich zdanění spotřební daní, či nikoliv. Vzniklá daňová povinnost nesouvisí s vlastnictvím předmětných tabákových výrobků, a proto není (v prvostupňovém ani odvolacím řízení) důvod k provádění důkazů, které mají prokázat vlastnictví zajištěného tabáku. Takový názor o právní nevýznamnosti vlastnictví při určování vzniku daňové povinnosti je v souladu s ustálenou judikaturou správních soudů, například v rozsudku ze dne 29. 9. 2010 č. j. 2 Afs 8/2010-119 Nejvyšší správní soud dovodil, že „[z] citovaných ustanovení (jejichž aplikaci na danou věc stěžovatel nikterak nezpochybňuje) je zřejmé, že otázka vlastnického práva k vybraným výrobkům není pro potřeby určení osoby plátce spotřební daně podstatná. K této problematice se ostatně již v minulosti Nejvyšší správní soud opakovaně vyjadřoval. Lze zmínit například závěry plynoucí z rozsudku ze dne 30. 9. 2009, č. j. 1 Afs 94/2009 - 56, dle kterého „dopravce se stává plátcem spotřební daně, neprokáže-li, že přepravované výrobky jsou zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. Příslušný subjekt se tedy v takovém případě stane plátcem daně bez dalších podmínek, pouze na základě toho, že vybrané zboží dopravuje či skladuje a neprokáže jejich zdanění“ (všechny citované rozsudky zdejšího soudu jsou dostupné z www.nssoud.cz). V tomto, jakož i v dalších obdobných případech (například rozsudek ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 - 53), dospěl zdejší soud k závěru, že pro posouzení zákonnosti vyměření spotřební daně není podstatné, kdo je vlastníkem vybraných výrobků, ale skutečnost, zda v konkrétním případě dopravce či skladovatel prokázal, že jím dopravované (skladované) vybrané výrobky byly zdaněny. Pokud jsou splněny současně všechny podmínky stanovené § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, pak se osoba skladovatele (či dopravce) stává plátcem spotřební daně. Jestliže tedy pro účely určení plátce spotřební daně není rozhodující zjištění osoby vlastníka vybraných výrobků, pak ani stěžovatelem zmiňovaná pravomocná rozhodnutí soudů (Okresního soudu v Pardubicích a Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka Pardubice), která – dle jeho názoru – autoritativně řeší vlastnické právo předmětných vybraných výrobků (lihových zásob) ve prospěch osoby zúčastněné na řízení, nemohou na tomto závěru ničeho změnit. Tedy i za situace, kdy by Nejvyšší správní soud

přisvědčil stěžovateli, že vlastníkem vybraných výrobků je obchodní společnost KAVONA a. s. v likvidaci, byl by tento závěr pro určení osoby plátce irrelevantní.“ V právě projednávané věci je proto oprávněně žalobkyně poškozena spotřební daní.

66. Námitky třetího žalobního bodu jsou nedůvodné.

67. K námitkám čtvrtého žalobního bodu soud ze správního spisu ověřil, že výzvou k DP (tj. řádného daňového tvrzení ke spotřební dani z tabáku podle § 145 odst. 1 DŘ ze dne 25. 4. 2014, č. j. 64031/2014-510000-32.1) správce daně vyzval žalobkyni „dle ust. § 145 DŘ a dle ust. § 9 odst. 1 zákona o SPD k podání daňového přiznání ke spotřební dani z tabáku za zdaňovací období listopad 2013, a to ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení této výzvy“. Z citované výzvy k DP lze seznat, že správce daně vyzval žalobkyni k podání daňového přiznání ke spotřební dani k tabáku za zdaňovací období listopad 2013 ke všem tabákovým výrobkům, u nichž žalobkyni za zdaňovací období listopad 2013 vznikla daňová povinnost. Jinými slovy, správce daně vyzval žalobkyni ke splnění povinnosti daňového tvrzení za vymezené zdaňovací období ve vztahu k obecnému množství tabákových výrobků, nikoli k určitému množství. Argumentaci žalobkyně k neprodloužení lhůty pro vyměření daně shledal soud zcela účelovou, neboť předmětná výzva se vztahuje ke všem tabákovým výrobkům, z nichž byla žalobkyni platebním výměrem vyměřena daň, zbylé námitky k plynutí lhůt jsou proto irrelevantní.

68. Námitky čtvrtého žalobního bodu jsou nedůvodné.

69. Ve vztahu k námitkám pátého žalobního bodu soud konstatuje právní úpravu v rozhodném znění:

70. Podle § 145 odst. 1 DŘ nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek.

Podle § 102 odst. 1 DŘ rozhodnutí obsahuje a) označení správce daně, který rozhodnutí vydal, b) číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru, c) označení příjemce rozhodnutí, d) výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena, e) lhůtu k plnění, je-li nutné ji stanovit, f) poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku, g) podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby, h) datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno. Podle odst. 2 tohoto ustanovení rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak.

71. Podle § 18 odst. 1 ZSD plátcí, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, jsou povinni předložit daňové přiznání samostatně za každou daň, a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla, pokud tento zákon nestanoví jinak; ve stejné lhůtě a stejným způsobem jsou plátcí oprávněni uplatnit nárok na vrácení daně, pokud tento zákon nestanoví jinak.

72. Podle § 116 odst. 1 ZSD objednávka tabákových nálepek plní funkci daňového přiznání s výjimkou tabákových výrobků, u kterých vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e), § 9 odst. 3 písm. f) nebo § 101a.

73. DŘ ani ZSD neklade žádné zvláštní požadavky na výzvu k podání řádného daňového tvrzení, respektive ani jeden z uvedených předpisů neurčuje konkrétní náležitosti této výzvy. Ta proto musí splňovat obecné požadavky podle § 102 DŘ.

74. V posuzovaném případě předmětná výzva k DP, kterou správce daně vyzval žalobkyni k podání řádného daňového tvrzení ke spotřební dani z tabáku za zdaňovací období listopad 2013 ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení výzvy, obsahuje náležitosti stanovené podle § 102 DŘ. Je z ní patrné,

kdo a na základě jakého ustanovení je vyzván k podání daňového přiznání, specifikováno je i příslušné zdaňovací období a rovněž lhůta ke splnění povinnosti. V odůvodnění je v základních rysech předestřen důvod výzvy. Není zákonou náležitostí výzvy k podání řádného daňového tvrzení jednoznačně specifikovat, jaký z taxativně vymezených důvodů pro podání daňového přiznání je naplněn. Takový rigidní požadavek by nekorespondoval s účelem výzvy, jímž není přesné určení daňového subjektu, jemuž svědčí daňová povinnost, právního důvodu vzniku této povinnosti a určení její konkrétní výše, to je až úlohou samotného nalézacího řízení, rovněž by se jednalo o přehnaný formalismus. Jinými slovy, výzvou k podání daňového přiznání není rozhodnuto, že osoba, které byla výzva doručena, má postavení plátce daně a že jí vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit a podle jakého ustanovení, není určena ani konečná výše daňové povinnosti. K vydání výzvy správci daně postačí alespoň kvalifikovaný předpoklad, že vznikla daňová povinnost, k níž nebylo podáno daňové přiznání.

75. K námitce žalobkyně, že jí zákonná povinnost podat daňové přiznání v souladu s § 116 odst. 1 ZSD nevznikla, soud uvádí, že byť funkci daňového přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků plní ve smyslu § 116 odst. 1 ZSD objednávka tabákových nálepek, jsou dány případy, kdy je plátce povinen podat daňové přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků podle § 18 ZSD. Je to tehdy, pokud a) povinnost přiznat daň vznikla osobě skladující nebo dopravující vybrané výrobky, která neprokázala, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu a že se jedná o již zdaněné vybrané výrobky nebo o výrobky oprávněně nabyté bez daně, b) povinnost přiznat daň vznikla osobě uvádějící vybrané výrobky do volného daňového oběhu, která neprokázala, že se jedná o již zdaněné vybrané výrobky nebo o výrobky oprávněně nabyté bez daně, c) povinnost přiznat daň vznikla z důvodu porušení režimu podmíněného osvobození od daně, d) povinnost přiznat daň vznikla z důvodu prodeje cigaret konečnému spotřebiteli za cenu vyšší, než je cena pro konečného spotřebitele uvedená na tabákové nálepce. Z uvedeného vyplývá, že žalobkyni stíhala povinnost podat daňové přiznání podle § 18 ZSD, neboť jako osoba skladující vybrané výrobky neprokázala, že se jedná o vybrané výrobky řádně zdaněné nebo oprávněně nabyté bez daně. Posuzovaná výzva byla podle soudu vydána v souladu se zákonem.
76. K tvrzené nicotnosti soud uvádí, že nicotnost správních aktů je důsledkem některých závažných vad, spočívajících především v absolutním nedostatku věcné příslušnosti, ve zjevné vnitřní rozpornosti či v právní nebo faktické neuskutečnitelnosti. Soud nezjistil žádné takové vady výzvy k DP, které by vedly k její nicotnosti, neboť byla vydána orgánem k tomu příslušným, ve svých částech není nikterak rozporná, není právně či fakticky neuskutečnitelná, a ani netrpí jinými vadami, pro něž by ji nebylo lze považovat za rozhodnutí správního orgánu.
77. Z výše uvedených důvodů neshledal soud tedy výzvu k DP nezákonnou, ani nicotnou.
78. Námitky pátého žalobního bodu jsou nedůvodné.
79. Ohledně námitek šestého žalobního bodu soud ze správního spisu ověřil, že dne 11. 5. 2014 obdržel správce daně od žalobkyně odpověď na výzvu k DP, kterou vyhodnotil po obsahové stránce jako stížnost na postup správce daně podle § 261 DŘ, kterou vyřídil vyrozuměním o stížnosti, ve kterém uvedl, že „předmětná výzva správce daně je diskrečním oprávněním a je na něm, aby zhodnotil situaci a zvolil podle okolností správný způsob stanovení daně, a proto nemůže správce daně předmětnou výzvu považovat za nezákonnou a nesrozumitelnou“.
80. Žalobkyně v podnětu k ochraně před nečinností uvedla, že správce daně stížnost ze dne 11. 5. 2014 nevyřídil zákonem předvídaným způsobem, podle § 261 odst. 5 DŘ absentuje závěr, zda byla či nebyla důvodná, domáhá se proto vyslovení jednoznačného závěru.
81. Žalovaný vyřídil podnět k ochraně před nečinností vyrozuměním ze dne 21. 8. 2014, v němž uvedl, že „ačkoliv nebylo daňovému subjektu výslovně sděleno, zda je jeho stížnost důvodná či nikoliv, vyplývá to z textu vyjádření celního úřadu. Skutečnost, že celní úřad nepovažuje výzvu za nezákonnou ani nesrozumitelnou, jak namítá ve své stížnosti daňový subjekt, vede k závěru, že

stížnost daňového subjektu není důvodná.“ Žalobkyni tímto sdělil, že stížnost ze dne 11. 5. 2014 nebyla správcem daně shledána důvodnou, totéž lze vztáhnout i k podnětu k ochraně před nečinností.

82. Podle § 70 odst. 2 DŘ podání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno.
83. Podle § 261 odst. 4 DŘ stížnost musí být vyřízena do 60 dnů ode dne jejího doručení správci daně příslušnému k jejímu vyřízení. Stanovenou lhůtu lze překročit jen tehdy, nelze-li v jejím průběhu zajistit podklady potřebné pro vyřízení stížnosti. Stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly.
84. Podle § 261 odst. 5 DŘ byla-li stížnost shledána důvodnou nebo částečně důvodnou, učiní správce daně bezodkladně nezbytná opatření k nápravě. O výsledku šetření a opatřeních přijatých k nápravě se učiní úřední záznam a správce daně o tomto výsledku bezodkladně vyrozumí stěžovatele.
85. Podle § 261 odst. 6 DŘ má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Tento správce daně postupuje při prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle odstavců 3 až 5.
86. Soud neshledal v postupu správce daně ani žalovaného, jímž vyřídili stížnost žalobkyně ze dne 11. 5. 2014, procesní pochybení, kterým by byla žalobkyně zkrácena na svých procesních právech. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že ačkoli správce daně ve vyrozumění o stížnosti výslovně neuvedl, zda shledává stížnost důvodnou či nikoli, z jeho obsahu lze seznat, že ji důvodnou neshledal, stejně tak vyrozumění ze dne 21. 8. 2014, v němž tento závěr je výslovně uveden. Podle soudu správce daně postupoval podle § 261 DŘ a stížnost žalobkyně vyřídil zákonným způsobem. Jelikož zákon neukládá správci daně explicitně konstatovat důvodnost či nedůvodnost stížnosti, nelze ve výslovném neuvedení skutečnosti, zda stížnost byla či nebyla správcem daně shledána důvodnou, spatřovat tvrzené pochybení správce daně, zejména když ve vyrozumění o stížnosti je závěr jednoznačně seznatelný. V dané věci žalobkyně nesouhlasila se způsobem vyřízení stížnosti, obrátila se na žalovaného jako nadřízeného správce daně se žádostí o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Její podnět k ochraně před nečinností vyhodnotil žalovaný v souladu s § 70 odst. 2 DŘ jako žádost podle § 261 odst. 6 DŘ, kterou vyřídil vyrozuměním ze dne 21. 8. 2014. V něm žalobkyni výslovně uvedl, že její stížnost nebyla shledána důvodnou. Vzhledem k tomu, že správce daně i žalovaný postupovali v souladu s DŘ, argumentaci žalobkyně, že uvedeným postupem byla zasažena její procesní práva, jelikož nemohla podat tzv. zásahovou žalobu podle § 82 s. ř. s., lze považovat za irelevantní. Námitku ohledně uvedení nepravdivé informace ve vyrozumění o stížnosti, že „... V tuto chvíli je případ ve fázi vytýkácího řízení a správce daně trvá na podání daňového tvrzení...“ považuje městský soud též za irelevantní. Uvedené nemá vliv na zákonnost vyrozumění o stížnosti ani na zákonnost daňového řízení.
87. Námitky šestého žalobního bodu nejsou důvodné.
88. Ve vztahu k námitkám sedmého žalobního bodu lze konstatovat, že na str. 5 v posledním odstavci platebního výměru je uvedeno, že „... Správce daně zjistil na základě ústním jednáním, výpovědí svědků a prověřením daňových dokladů o platbách za nájmy nebytových prostor, že daňový subjekt využíval všechny výše uvedené nemovitosti ...“. Soud ze správního spisu ověřil, že v dané věci nebyl slyšen svědek, což odpovídá skutečnosti, že správní spis žádný protokol o výpovědi svědka neobsahuje. Lze proto akceptovat závěr žalovaného na str. 7 odst. 3 napadeného rozhodnutí, že tento důkazní prostředek byl ve výčtu podkladů pro vydání platebního výměru zmíněn mylně. Jedná se tudíž o zřejmou nesprávnost, která nemohla způsobit zásah do práv žalobkyně, neboť o neexistujícím výsledku svědka nemohla být žalobkyně zpravena.

89. Námitky sedmého žalobního bodu nejsou důvodné.
90. Ve vztahu k námitkám osmého žalobního bodu soud konstatuje právní úpravu v rozhodném znění:
91. Podle § 9 odst. 2 písm. a) zákona č. 279/2003 Sb., ve znění účinném do 31. 5. 2015, správa zajištěných věcí, o nichž je důvodné podezření, že byly získány v souvislosti s porušením celně právních předpisů, přísluší Generálnímu ředitelství cel.
92. Podle § 9 odst. 3 písm. a) zákona č. 279/2003 Sb., ve znění účinném do 31. 5. 2015, nemůže-li ten, kdo má podle odstavce 1 správu zajištěného majetku vykonávat, zajistit výkon správy sám, pověřit podle povahy zajištěného majetku výkonem jeho správy organizační složku státu příslušnou hospodařit s určitým majetkem.
93. Podle § 9 odst. 3 písm. a) zákona č. 279/2003 Sb., ve znění účinném od 1. 6. 2015, správu zajištěných věcí, o nichž je důvodné podezření, že byly získány v souvislosti s porušením celních předpisů nebo právních předpisů upravujících správu spotřebních daní, vykonává Generální ředitelství cel.
94. Podle § 9 odst. 4 písm. a) zákona č. 279/2003 Sb., ve znění účinném od 1. 6. 2015, nemůže-li ten, kdo má podle odstavce 1 správu zajištěného majetku vykonávat, zajistit výkon správy sám, zajistí jej podle povahy zajištěného majetku na základě pověření prostřednictvím organizační složky státu nebo státní organizace příslušné hospodařit s určitým majetkem státu.
95. Soud námitky vznesené v osmém žalobním bodu týkající se totožnosti tabákových výrobků obecnými bez konkrétního obsahu. Žalobkyně neuvádí žádné konkrétní skutečnosti odůvodňující její pochybnost, že skladovaný tabák není tabákem zajištěným v roce 2013. Svá tvrzení nepodkládá žádnými konkrétními zjištěními, popř. podezřeními, z jakého důvodu by tomu mělo být jinak. Žalobkyně vznáší hypotetickou pochybnost o totožnosti vybraných výrobků bez jakéhokoliv odůvodnění. Soud považuje tuto argumentaci za účelovou, neboť ze správního spisu vyplývá veškerá dispozice se zajištěným tabákem. Zajištěný tabák je podrobně identifikován v jednotlivých protokolech Policie ČR a veškeré nakládání s ním je zachyceno v listinách, které jsou součástí správního spisu. Není úkolem soudu dohledávat podpůrné argumenty ve spisech, pokud je žalobkyně sama nevymezí. Jinými slovy, není na soudu, aby vyhledával skutečnosti, které jsou způsobilé být součástí žaloby, v daném případě tak odůvodnit jinak nekonkrétní žalobní námitku.
96. K námitce oprávněnosti skladovat předmětný tabák orgány Celní správy České republiky lze uvést, že ačkoli bylo ustanovení, podle něž je žalovaný přímo ze zákona správcem věcí, o nichž je důvodné podezření, že byly získány v souvislosti s porušením právních předpisů upravujících správu spotřebních daní, včleněno do zákona č. 279/2003 Sb. až s účinností od 1. 6. 2015, nelze učinit závěr, že by do té doby neexistoval zákonný podklad pro výkon správy žalovaným. Jak vyplývá z ustanovení § 9 odst. 3 písm. a) zákona č. 279/2003 Sb. v rozhodném znění, nemůže-li ten, kdo má podle odstavce 1 správu zajištěného majetku vykonávat, zajistit výkon správy sám, pověřit podle povahy zajištěného majetku výkonem jeho správy organizační složku státu příslušnou hospodařit s určitým majetkem. Městský soud zamítl provést v právě projednávané věci důkaz předložením příslušného pověření, resp. smlouvu podle požadavku žalobkyně, neboť se jedná o skutečnost organizační povahy, která nemůže ovlivnit meritum věci, když ani sama žalobkyně neuvádí, jak se tvrzená neoprávněnost skladování promítla do jejích práv v průběhu řízení i v napadeném rozhodnutí, potažmo jak tím bylo zasaženo do jejích práv.
97. Námitky osmého žalobního bodu jsou nedůvodné.
98. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

99. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 23. dubna 2021

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu