



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: „EURO-TRANS“ Firma Produkcyjno Handlowo-Uslugowa, Piotr Bosak, se sídlem Lukowa 361, Polská republika, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: Generální ředitelství cel, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 5. 2020, čj. 6079-2/2020-900000-317, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 8. 2022, čj. 22 Af 56/2020-72,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

**O d ů v o d n ě n í :**

[1] Nyní řešená věc se týká daně ze surového tabáku. Konkrétně Nejvyšší správní soud řeší otázku, zda musí osoba, u níž byl zjištěn surový tabák, prokazovat jak účel použití tohoto tabáku, tak identifikaci osoby, které byl nebo má být dodán.

**I. Vymezení věci a předcházející soudní řízení**

[2] V srpnu 2016 provedl Celní úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „celní úřad“) dvě kontroly ve skladu, který měla žalobkyně pronajatý. Při první kontrole zjistil, že se ve skladu nachází přes 112 tun surového tabáku. Zboží zajistil. Při druhé kontrole odebral vzorky ze zajištěného zboží. V návaznosti na provedené kontroly celní úřad rozhodl o

zabrání surového tabáku a nákladech za jeho uskladnění a zničení. Celní úřad rovněž dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala účel použití surového tabáku a identifikaci osoby, které byl nebo má být dodán. Daňová povinnost ze surového tabáku proto vznikla žalobkyni jakožto držitelce. Žalobkyně byla tak určena jakožto plátce daně a byla povinna se jako plátce daně registrovat. Celní úřad ji vyzval k podání řádného daňového přiznání k dani ze surového tabáku za zdaňovací období srpen 2016. Žalobkyně celnímu úřadu sdělila, že daňové přiznání nepodá. Vysvětlila, že prokázala identifikaci osoby, které byl surový tabák dodán – společnost BIG Capital s. r. o. Celní úřad dne 8. 11. 2018 vydal platební výměr čj. 179365/2018-570000-32.2. V něm žalobkyni vyměřil daň ve výši 240 253 146 Kč. Žalobkyně se proti tomuto rozhodnutí odvolala. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím v určitých ohledech platební výměr celního úřadu změnil. Podstata věci – žalobkyni byla vyměřena daň ze surového tabáku ve výši 240 253 146 Kč – však zůstala nedotčena.

[3] Rozhodnutí žalovaného žalobkyně napadla žalobou u Krajského soudu v Ostravě. Ten ji shora označeným rozsudkem zamítl. Poukázal na to, že podle § 131a odst. 1 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, je plátcem daně ze surového tabáku osoba, u které byl zjištěn surový tabák, u kterého neprokázala:

1. původ surového tabáku,
2. účel použití surového tabáku, nebo
3. identifikaci osoby, které byl nebo má být surový tabák dodán.

[4] Klíčovou otázkou byl podle krajského soudu právě výklad odkazovaného ustanovení. K uvedeným podmínkám dovodil, že jazykově lze text daného ustanovení zjednodušit takto: osoba neprokázala A, B, nebo C. Již z toho je zřejmé, že spojka „nebo“ je zde použita ve významu vylučovacím, nikoli slučovacím (viz čárku před „nebo“). Nejde tedy o alternativy mezi B a C, jak tvrdila žalobkyně. V případě alternativ by text vypadal takto: osoba neprokázala A, (a) B nebo C. Správnost jazykového výkladu potvrzuje i důvodová zpráva k zákonu č. 157/2015 Sb., kterým byla do zákona o spotřebních daních daň ze surového tabáku zakotvena. Ta uvádí, že daňová povinnost vznikne při zjištění surového tabáku „u kterého nelze prokázat původ nebo nelze prokázat, pro jaký účel byl nebo má být použit, nebo nelze prokázat identifikaci osoby, které byl nebo má být dodán“. Soud se s argumenty uvedenými v důvodové zprávě ztotožnil. Povinnost prokázat všechny podmínky daného ustanovení, zejména legální účel použití surového tabáku, je legitimním nástrojem kontroly nakládání se surovým tabákem a eliminace daňových úniků, a to i z důvodu vysoké rizikovitosti zneužití surového tabáku k nelegální činnosti. Krajský soud proto souhlasil s žalovaným, že pro stanovení daně stačí neprokázání byť jen jedné z podmínek daného ustanovení. Žalobkyně přitom skutečnost, že neprokázala účel použití surového tabáku, nijak věcně nerozporovala. Za těchto okolností nepovažoval soud za účelné zabývat se podrobně žalobními námitkami směřujícími k (ne)prokázání zbývajících dvou podmínek.

[5] Co se týče identifikace osoby, které byl nebo má být surový tabák dodán, odkázal krajský soud primárně na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jednatel tvrzeného odběratele, pan Rostislav Strýček, byl vyslechnut ještě předtím, než byl u žalobkyně surový tabák nalezen. Vypověděl, že s tabákem nikdy neobchodoval, smlouvy s žalobkyní neuzavřel a zabývá se jiným podnikáním. V rámci žalobkynina správního řízení předvolával

pokračování

dožádaný správce daně dvakrát pana Strýčka k výsledku a ani pokus o jeho předvedení nebyl úspěšný. Pokud jde o původ tabáku, připomněl krajský soud, že podle nákladních listů bylo sedm doprav určeno do Havířova a devět do Bohumína. Veškerý tabák však byl nalezen na odlišném místě – v Horní Suché. Přepravu tabáku do Horní Suché (do jiného místa, než bylo uvedeno na nákladním listu) potvrdil pouze jeden řidič; konkrétně se jednalo o dvě dodávky. Žalobkyni se tak podařilo prokázat původ surového tabáku pouze ve dvou shora uvedených případech, což také žalovaný v odůvodnění rozhodnutí uznal. Avšak vzhledem k neprokázání zbylých dvou podmínek byla stanovena spotřební daň i za tyto dodávky.

[6] Závěrem krajský soud neshledal důvodnou ani námitku vůči postupu žalovaného, který v průběhu odvolacího řízení změnil způsob stanovení daně. Daň byla původně stanovena podle pomůcek, ale žalovaný ji stanovil dokazováním. Přílehavě k tomu odkázal na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, které připouští změnu způsobu stanovení daně v odvolacím řízení. Žalovaný změnil odůvodnění rozhodnutí celního úřadu v průběhu odvolacího řízení; učinil tak však zákonným postupem, v souladu s judikaturou, prostřednictvím řádné výzvy dle § 115 daňového řádu a poskytl žalobkyni dostatečnou (navíc prodlouženou) lhůtu k vyjádření. Každopádně žaloba obsahuje stejné námitky a důkazní návrhy, které byly uvedeny ve vyjádřeních k výzvám celního úřadu a v odvolání. Celní úřad dokazování materiálně prováděl. Krajskému soudu není ani zřejmé, jak byla postupem žalovaného žalobkyně zkrácena na svých právech.

## II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky

[7] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Argumentovala, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný a nezákonný. Její argumentace směřuje do čtyřech okruhů: (i) identifikace osoby, které měl nebo má být surový tabák dodán; (ii) vzájemné vazby podmínek v § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních; (iii) původu tabáku; a (iv) stanovení spotřební daně na základě pomůcek celním úřadem.

[8] K identifikaci osoby, které byl tabák dodán stěžovatelka upozorňuje na to, že postačí prokázat osobu, které „má být surový tabák dodán“. I kdyby se jí tedy snad nepodařilo prokázat, že společnost BIG Capital surový tabák převzala, stále by platilo, že identifikovala osobu, které „měl“ být surový tabák dodán. Co se týče dodání tabáku společnosti BIG Capital, doložila stěžovatelka: (a) e-mailovou komunikaci s panem Strýčkem (jednatelem dané společnosti), (b) e-mailovou komunikaci navazující na kupní smlouvu, kterou podepsal pan Strýček; (c) nákladní listy s podpisem pana Strýčka. Stěžovatelka současně navrhovala opakovaný výslech pana Strýčka. Je zřejmé, že tento výslech byl klíčový. Tento svědek měl totiž – ještě před kontrolou u stěžovatelky – uvést, že společnost BIG Capital nikdy s tabákem neobchodovala a mělo mu být odcizeno razítko společnosti. Krajský soud však k tomuto výsledku lakonicky konstatoval, že neprovedením opakovaného výsledku pana Strýčka žalovaný nepochybil. Takový závěr je absurdní s ohledem na to, že žalovaný nejdříve svědka k výsledku předvolal, a když se svědek ukázal být složitěji dostupný, žalovaný „zjistil“, že výslech není třeba. Výslech ale třeba byl – bylo třeba svědka konfrontovat s předloženými písemnými dokumenty. Společnost BIG Capital měla pochopitelně zájem na tom, aby nebyla identifikována jako osoba, které měl být tabák dodán, a to s ohledem na možný záměr vyhnout se placení spotřební daně. Krajský soud

přehlédl, že se stěžovatelka nemohla prvního výsledku svědka zúčastnit; přesto však na výpovědi svědka stavěl své závěry. Co se týče údajné nekontaktnosti svědka, poukazuje stěžovatelka na to, že se pan Strýček dobrovolně dostavil na podání vysvětlení a následně i na výsledcích v paralelně probíhajícím trestním řízení, takže se zjevně nejedná o nekontaktního svědka. Každopádně stěžovatelka písemnými dokumenty prokázala identifikaci osoby, které byl surový tabák dodán. Bylo tedy na žalovaném, aby tyto podklady vyvrátil.

[9] K vzájemné vazbě podmínek v § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních stěžovatelka uvádí, že výklad přijatý krajským soudem je v rozporu s jazykovým i logickým výkladem daného ustanovení. Z použití spojky „nebo“ s použitím interpunkční čárky ve větě „ , *nebo*“ plyne, že platit může pouze jedna z variant, která spojka „nebo“ uvozuje. Aby se tedy daňový subjekt nestal plátcem daně ze surového tabáku, musí vždy prokázat původ surového tabáku a spolu s tím buď účel použití surového tabáku, nebo identifikaci osoby, které by nebo má být surový tabák dodán. Pokud by snad bylo možné daný právní předpis vyložit vícero způsoby, musí převážet výklad příznivější pro daňový subjekt. Stěžovatelkou prosazovaný výklad podporuje i logický výklad daného ustanovení. Jen těžko lze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval zároveň účel použití surového tabáku a identifikaci osoby, které byl nebo má být surový tabák dodán. Krajský soud nezákonně přehlédl, že např. v případě, kdy je surový tabák zajištěn v průběhu jeho dopravy k odběrateli surového tabáku (tj. daňový subjekt prokáže osobu, které má být surový tabák dodán), nemůže daňový subjekt prokazovat účel použití surového tabáku, neboť o použití surového tabáku bude rozhodovat až jeho samotný konečný odběratel. Výklad přijatý celními orgány by znamenal, že postačuje naplnění pouze jedné, a to kterékoliv, podmínky stanovené uvedeným ustanovením. Takový výklad vede ke zcela absurdnímu závěru, že daňová povinnost ke spotřební dani ze surového tabáku vzniká vždy, pokud daňový subjekt nemá v úmyslu surový tabák dodat jiné osobě. Pokud by daňový subjekt neměl v úmyslu dodat surový tabák jiné osobě, vždy by byla naplněna podmínka dle bodu tři daného ustanovení, protože by daňový subjekt nemohl identifikovat odběratele.

[10] Stěžovatelka argumentuje, že prokázala původ surového tabáku, a to prostřednictvím nákladních listů a zejména tím, že surový tabák byl před zahájením dopravy do ČR evidován polskými celními úřady. Ty navíc provedly u stěžovatelky kontrolu a došly k závěru, že surový tabák byl dovezen do ČR. O řádném původu tabáku tak nebyly žádné pochybnosti. Krajský soud proto pochybil, jestliže dospěl k jiným závěrům, nadto učiněným v rozporu se závěry rozhodnutí polského správce daně, který jasně deklaroval zákonný původ surového tabáku. Nad rámec uvedeného stěžovatelka dokládá listiny prokazující legalitu nakládání se surovým tabákem na území Polské republiky. Jedná se o výstupy z kontrol, které provedl polský správce daně. Stěžovatelka dále navrhovala k prokázání svých tvrzení i v řízení před krajským soudem výsledky přepravců. Tyto výsledky mohly potvrdit její tvrzení, že zajištěný tabák je totožný s tabákem, který přepravci přepravili z polskými celníky kontrolovaného skladu surového tabáku v Polsku. Přesto však důkazní návrhy krajský soud nijak nerefletoval a upřednostnil vydání rozhodnutí stojícího na formalistickém posouzení, aniž by se zabýval skutečným skutkovým stavem věci. Lakonicky konstatoval, že stěžovatelka závěry celních orgánů nerozporovala.

[11] Ke stanovení spotřební daně na základě pomůcek stěžovatelka uvádí, že pochybení celního úřadu nemělo rozhodně jen formální povahu. Tím, že celní úřad nepostupoval řádně a v rozporu se zákonem neprovedl daňovou kontrolu, zasáhl do práv stěžovatelky závažným

pokračování

způsobem. Žalovaný pak do práv stěžovatelky zasáhl tím, že platební výměr celního úřadu nezrušil. Řádné zahájení a provedení daňové kontroly není samoúčelné, neboť už jen díky řádnému zahájení daňové kontroly je daňový subjekt řádně poučen o existenci nemalého množství oprávnění, které mu při správě daní náleží. S řádným zahájením řízení souvisí právo na poučení, které je základní a nedílnou součástí práva na spravedlivý proces a má zajistit, že daňový subjekt bude moci uplatnit veškerá práva (náleží Ústavního soudu ze dne 21. 3. 2017, sp. zn. IV. ÚS 682/16). Stěžovatelka nebyla v souvislosti se zahájením dokazovacího procesu řádně poučena o svých právech a byla celou dobu v nejistotě, kdy bude celý proces ukončen. Neměla informace ani o tom, jaká práva jí náleží v souvislosti s mezinárodním dožádáním. Došlo rovněž ke zkrácení celé řady dalších práv stěžovatelky, které by měla v případě řádného zahájení a provedení daňové kontroly. Tato práva stěžovatelka vyjmenovává. Odůvodnění platebního výměru navíc tvořilo pouhých šest stran (oproti 41 stranám napadeného rozhodnutí žalovaného). Zdaleka se nevypořádalo se všemi jejími námitkami uplatněnými ještě v řízení před celním úřadem.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasí s tím, že by stěžovatelka prokázala identifikaci osoby, které měl být surový tabák dodán. Závěr, že stěžovatelka tuto skutečnost neprokázala, neplyne jen z nekontaktnosti jednatele společnosti BIG Capital (pana Strýčka), ale především z výsledků řidičů polských dopravců a z toho, že surový tabák byl nalezen ve stěžovatelčině skladu. Stěžovatelka namítá, že se nemohla výsledku svědka Strýčka účastnit, pravdou však je, že se z avizovaného výsledku pana Strýčka, jakož i polských řidičů, omluvila. Žalovaný rovněž poukazuje na to, že i pokud se stěžovatelce (hypoteticky) podařilo prokázat uzavření kupní smlouvy se společností BIG Capital, stejně by se stala stěžovatelka plátcem spotřební daně ze surového tabáku, který dopravila (nechala dopravit) na daňové území ČR jako osoba bez povinné registrace (§ 134zh odst. 1 a § 134zz odst. 1 zákona o spotřebních daních). Jde-li o výklad § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, žalovaný setrvává na tom, že pro vznik daňové povinnosti postačí, aby subjekt neprokázal být jen jednou ze stanovených podmínek. Stěžovatelka argumentuje, že při zajištění surového tabáku v průběhu dopravy k odběrateli surového tabáku může daňový subjekt jen obtížně správci daně prokazovat účel použití surového tabáku, neboť o použití bude rozhodovat až konečný odběratel. Tento argument je lichý, a to s ohledem na podstatu právní úpravy nakládání se surovým tabákem pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků. Pro výrobu tabákových výrobků se surovým tabákem může legálně nakládat pouze držitel povolení k provozování daňového skladu. Ostatní nakládání se surovým tabákem (mimo výrobu tabákových výrobků, dodání pro tuto výrobu nebo vývoz mimo daňové území ČR) je vždy pod vznikem daňové povinnosti a pod povinnou registrací osoby, která s ním nakládá.

[13] K výtce stěžovatelky ohledně změny stanovení daně podle pomůcek na stanovení dokazováním žalovaný poznamenává, že jiný způsob korekce rozhodnutí není s ohledem na judikaturu NSS možný. Žalovaný postupoval v úzké součinnosti se stěžovatelkou, podrobně ji seznámil nejen s právním názorem na způsob stanovení daně (dokazováním), ale také nadstandardně s předběžným vypořádáním odvolacích námitek. Poté ponechal stěžovatelce maximální možnou – nadto ještě prodlouženou – lhůtu pro vyjádření se k výzvě žalovaného jako odvolacího orgánu. Stěžovatelce umožnil i navrhnout další důkazy. Ta však opětovně navrhovala důkazy, které žalovaný již vypořádal. Namítá-li stěžovatelka chybějící formalizovaný postup daňové kontroly, který jí zaručuje právo na poučení, není žalovanému

jasné, v čem konkrétně se tohoto práva stěžovatelce nedostalo. Její aktivita jak v řízení před celním úřadem, tak před žalovaným, je zřejmá ze spisu. Stěžovatelka vždy reagovala na každou výzvu či sdělení. Žalovaný tak má za to, že se stěžovatelce dostalo vždy nejen řádného poučení (navíc byla stěžovatelka po dobu celého daňového řízení zastoupena advokátem), ale byl jí vždy i poskytnut dostatečný prostor. Nutno také dodat, že i pokud by celní úřad postupoval správně, výsledek by byl stejný, neboť by žalovaný důkazní návrhy stěžovatelky hodnotil stejně a ze stejných důvodů by důkazy neprovedl. Co se týče tvrzeného nevypořádání argumentů celním úřadem, poznamenává žalovaný, že řízení na obou stupních tvoří jeden celek. Stěžovatelka navíc ani neuvádí, které její argumenty nebyly vypořádány.

[14] Stěžovatelka na vyjádření žalovaného reagovala replikou. V ní doložila překlady rozhodnutí polských orgánů týkající se stěžovatelčina nakládání se surovým tabákem. Tyto listiny mají prokazovat původ surového tabáku a podporovat tvrzení stěžovatelky o dodání surového tabáku společnosti BIG Capital. Dále stěžovatelka předložila znalecký posudek na pravost podpisu pana Strýčka (jednatele BIG Capital) na kupních smlouvách a nákladových listech, jakož i posudek na pravost podpisu pana Hampela, jednatele společnosti MALION s.r.o., na nákladových listech. Tyto znalecké posudky mají potvrzovat pravost všech předložených podpisů, a tedy skutková tvrzení stěžovatelky.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů; neshledal přitom vady, k nimž přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Úvodem Nejvyšší správní soud poznamenává, že rozsudek krajského soudu nepovažuje za nepřezkoumatelný. Stěžovatelka argumentuje, že se krajský soud nevypořádal s jejími důkazními návrhy ohledně prokázání původu tabáku. Nejvyšší správní soud podotýká, že krajský soud primárně vycházel z toho, že stěžovatelka musela prokázat původ, účel použití i odběratele surového tabáku (naplnění všech těchto tří podmínek). Protože stěžovatelka v žalobě nerozporovala závěry celních orgánů ohledně neprokázání účelu použití surového tabáku, zabýval se krajský soud argumenty stěžovatelky ohledně původu a identifikace odběratele jen stručně (a v zásadě nad rámec rozhodovacích důvodů). Dle Nejvyššího správního soudu je proto třeba prvně posoudit, zda je tento právní závěr krajského soudu (ohledně toho, že stěžovatelka musela prokázat naplnění všech tří zmíněných podmínek) správný. Až v návaznosti na toto posouzení se lze zabývat tím, zda krajský soud pochybil ve vztahu k prokazování původu či identifikace odběratele tabáku. Závěrem pak Nejvyšší správní soud řeší výhrady stěžovatelky vůči změně způsobu stanovení daně pomocí pomůcek na stanovení dokazováním.

#### *III. 1) Výklad § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních*

[18] Stěžovatelka argumentuje, že z jazykového i logického výkladu § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních plyne, že daňový subjekt se nestane plátcem daně, pokud prokáže (a) původ surového tabáku a (b) buď účel použití surového tabáku, nebo identifikaci osoby, které byl nebo má být surový tabák dodán. Podle tohoto výkladu tedy nemusela

pokračování

stěžovatelka prokazovat účel použití surového tabáku; stačilo jí prokázat identifikaci osoby, které měl být tabák dodán.

[19] Co se jazykového výkladu týče, nemůže se Nejvyšší správní soud s argumenty stěžovatelky ztotožnit. Jak již bylo výše uvedeno, podle § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daní je plátcem daně ze surového tabáku osoba, u které byl zjištěn surový tabák, u kterého neprokázala

1. původ surového tabáku,

2. účel použití surového tabáku, nebo

3. identifikaci osoby, které byl nebo má být surový tabák dodán.

[20] Stěžovatelka argumentuje, že spojka „ , nebo“ znamená, že postačí, aby daňový subjekt prokázal buď bod 2., nebo bod 3. (nemusí prokázat obě tyto skutečnosti). V zásadě tedy argumentuje, že se spojka vztahuje pouze ke vztahu bodu 2. a 3. Přepis stěžovatelčina argumentu by tedy byl, že plátcem je osoba, která neprokáže 1., nebo (2, nebo 3). Takový výklad však předně neodpovídá tomu, jak se výčty v právních předpisech formulují. Vzhledem k tomu, že se v nyní řešené věci jedná o úpravu přijatou na základě vládního návrhu, lze v této souvislosti odkázat na čl. 42 legislativních pravidel vlády, který upravuje vyjádření variant. Tento článek stanoví, že *Varianty se vyjadřují spojkami „nebo“ a „anebo“.* *Při více možnostech vyjádřených v pododstavcích nebo bodech se spojka „nebo“, před níž se píše čárka, klade mezi poslední dvě možnosti.* Jak tento článek legislativních pravidel vlády potvrzuje, skutečnost, že se spojka „ , nebo“ nachází mezi posledními dvěma položkami výčtu, neznamená, že by naznačovala zvláštní vztah těchto dvou položek výčtu. Jde prostě jen o důsledek toho, že se při více možnostech spojka píše až mezi poslední dvě možnosti. Jazykově je tedy dané ustanovení jasné a plyne z něj, že plátcem je osoba, která neprokázala jakoukoliv ze tří zmíněných skutečností (původ, účel, či odběratele).

[21] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem i v tom, že důvodová zpráva potvrzuje, že jazykové vyjádření daného ustanovení odpovídá úmyslu zákonodárce. Důvodová zpráva totiž uvádí, že: *„Z titulu vysoké rizikivosti zneužití surového tabáku k nelegální činnosti se stanovuje, že plátcem daně ze surového tabáku je také osoba, u které byl zjištěn surový tabák, u kterého neprokázala zdroj surového tabáku nebo neprokázala, pro jaký účel byl nebo má být surový tabák použit, popřípadě u kterého neprokázala identifikaci osoby, které byl nebo má být surový tabák dodán.“.* Z takového vysvětlení (odůvodnění) nové právní úpravy tedy zcela jednoznačně plyne, že zákonodárce skutečně zamýšlel, aby se plátcem daně stal každý, kdo neprokáže alespoň jednu z uvedených skutečností.

[22] Stěžovatelka dále poukazuje na důsledky, které by přijetí výkladu krajského soudu a žalovaného přineslo. Předně podle ní lze těžko požadovat po daňovém subjektu, aby současně prokazoval identifikaci osoby, které byl či bude surový tabák dodán, a rovněž účel použití surového tabáku. O účelu totiž rozhodne až konečný odběratel tohoto tabáku. Dále by pak tento výklad vedl k absurdnímu závěru, podle něhož daňová povinnost vznikne vždy, pokud daňový subjekt nemá v úmyslu surový tabák dodat jiné osobě. Pokud by daňový subjekt neměl v úmyslu dodat surový tabák jiné osobě, vždy by byla naplněna podmínka dle

bodů 3. daného ustanovení, protože by daňový subjekt nemohl identifikovat osobu, které byl nebo má být surový tabák dodán.

[23] Vzhledem k povaze této argumentace považuje Nejvyšší správní soud za užitečné předně přiblížit účel zavedení daně ze surového tabáku a hlavní východiska této úpravy. Před rokem 2015, kdy byla zavedena daň ze surového tabáku, byl tabák zatížen pouze daní z tabákových výrobků. Tato daň je harmonizovaná na úrovni Evropské unie a postihuje tabák ke kouření. Podle této úpravy [§ 101 odst. 3 písm. c) a § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních] bylo možné danit i surový tabák, pokud jej bylo možné kouřit a byl upraven pro prodej konečnému spotřebiteli. S touto úpravou však byla spojena potřeba poměrně složitě prokazovat, že určité zajištěné tabákové listy bylo možno kouřit (viz ilustrativně rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, čj. 5 Afs 26/2015-103, bod 32). Surový tabák byl proto též používán k obcházení daně z tabákových výrobků. Podle důvodové zprávy k tomuto obcházení docházelo například tak, že prodejny surového tabáku měly naskladněno pouze malé množství tabáku. Pokud celní úřady prodejnu odhalily a tabák zajistily, utrpěla prodejna malou ztrátu. Po kontrole došlo k opětovnému naskladnění dalšího surového tabáku. Obcházení daně z tabákových výrobků mělo přitom nežádoucí dopady. Pochopitelně každé obcházení daně má negativní dopady na fiskální zájmy státu. V případě daně z tabákových výrobků je ale účelem této daně rovněž omezovat spotřebu tabáku, a to vzhledem k jeho negativním dopadům na lidské zdraví. Pokud je daň z tabákových výrobků obcházena, poškozují to jak fiskální zájmy státu, tak to oslabuje regulační účinek této daně. Aby obcházení daně z tabákových výrobků zákonodárce zabránil, přijal úpravu daní samotný surový tabák (jde o čistě vnitrostátní – neharmonizovanou – daň). Jedná se o neobvyklou daň v tom smyslu, že jejím účelem není ani tak zdanit surový tabák jako spíše zabránit obcházení daně z tabákových výrobků (to je zřejmé jak z důvodové zprávy, tak z konstrukce samotného zákona, jak bude níže popsána). Shora uvedené lze tedy shrnout tak, že stát se snaží primárně danit samotné tabákové výrobky. Na ty daň ze surového tabáku dopadat nemá. Má však bránit tomu, aby surový tabák byl používán k obcházení daně z tabákových výrobků.

[24] Plátcovství daně a vznik daňové povinnosti ze surového tabáku jsou v souladu s popsaným účelem zákona definovány poměrně široce, a to ve dvou alternativách (plátcovství daně je upraveno v § 131a zákona o spotřebních daních; daňová povinnost pak v § 131c téhož zákona). První alternativa je upravena v § 131a odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních tak, že plátcem daně je osoba, která surový tabák použila pro jiný účel, než zákon v daném ustanovení stanoví. Zákon upravuje tři „legitimní“ účely použití surového tabáku (výroba tabákových výrobků, dodání pro výrobu tabákových výrobků a dodání mimo ČR). Ty nejsou daňovou povinností zatíženy a nevedou k tomu, že by se osoba stala plátcem daně. Jedná se tedy o negativní vymezení – každé jiné (než zákonem stanovené) použití surového tabáku je zatíženo daní. Tento případ vzniku daňové povinnosti směřuje do minulosti. Osoba již surový tabák nějakým způsobem použila, a lze tak posoudit, zda se jedná o jeden z vyjmenovaných účelů použití, na něž daň nedopadá, anebo jakýkoliv jiný účel použití, na něž daň dopadá. Druhá alternativa je upravena v § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních tak, že plátcem daně je osoba, u níž byl zjištěn surový tabák, u kterého neprokázala původ, účel použití, nebo identifikaci odběratele. Tento případ vzniku daňové povinnosti míří na situace, kdy je u osoby surový tabák zjištěn (osoba jej ještě „nepoužila“). Úprava se snaží řešit historickou složitou důkazní situaci tím způsobem, že

pokračování

daňová povinnost a plátcovství daně vznikne vždy, když osoba neprokáže stanovené skutečnosti.

[25] Co se týče argumentace stěžovatelky, tak ta předně tvrdí, že nelze současně požadovat, aby osoba prokázala jak účel použití surového tabáku, tak identifikaci odběratele. Zdá se však, že stěžovatelka zde účelem použití surového tabáku rozumí až jeho „poslední“ komerční použití. Stěžovatelka tak argumentuje, že o účelu použití surového tabáku bude rozhodovat až konečný odběratel. Žalovaný naopak dovodil, že účel použití surového tabáku může prokázat i osoba, která surový tabák dále přeprodává. Účelem použití surového tabáku pak bude právě dodání tabáku jiné osobě. Pro naplnění smyslu dané části zákona tak není požadováno, aby osoba, u níž byl surový tabák zjištěn, prokazovala, jak bude surový tabák užit posledním komerčním odběratelem, ale aby prokázala, za jakým účelem jej drží ona. Nejvyšší správní soud se v tomto směru s výkladem žalovaného ztotožňuje. Podporuje jej především vztah jednotlivých písmen § 131a odst. 1 zákona o spotřebních daních. V § 131a odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních jsou upraveny účely použití tabáku, které nejsou daní zatíženy. Pokud je pak podle § 131a odst. 1 písm. b) bod 2. zákona o spotřebních daních plátcem daně osoba, která neprokáže účel použití surového tabáku, odkazuje zjevně na případy upravené v § 131a odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Použit je stejný pojem „účel použití“ surového tabáku. Tímto účelem jsou tak mj. právě účely vyjmenované v § 131a odst. 1 písm. a) – výroba tabákových výrobků, dodání surového tabáku pro výrobu tabákových výrobků, nebo dodání mimo ČR. Vedle těchto účelů použití surového tabáku, které ke vzniku plátcovství daně nevedou, pochopitelně ještě existují ostatní účely použití surového tabáku, které k němu vedou. Představit si lze například tedy dodání surového tabáku pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků, prodej surového tabáku spotřebitelům a tak podobně. „Účelem použití“ se proto nemyslí pouze použití posledním komerčním odběratelem. I osoba, která surový tabák pouze dále prodává, může účel použití surového tabáku prokázat. Problematická pak ani není stěžovatelkou zmiňovaná situace, kdy je surový tabák zjištěn během dopravy k odběrateli. V takovém případě může dodavatel surového tabáku prokázat účel použití surového tabáku – bude jím právě dodání surového tabáku danému odběrateli.

[26] Problematictější se naopak může jevit druhá skutečnost, kterou stěžovatelka rovněž zmiňuje, a to ta, že podle výkladu žalovaného by daň platila každá osoba, která již nemá v úmyslu surový tabák dodat jiné osobě. Taková osoba (která již surový tabák dále nikomu nedodává) totiž logicky nemůže prokázat identifikaci odběratele surového tabáku. Tento závěr není sám o sobě problematický. Smyslem daně ze surového tabáku je postihnout mj. právě prodej surového tabáku spotřebitelům (viz důvodová zpráva: *„Plátcem daně tak například bude osoba prodávající surový tabák konečnému spotřebiteli.“*). Pokud tedy osoba tabák již nikomu dále nedodává a chystá se jej prodat spotřebitelům, jistě na takovou situaci daň dopadat má (a to přesto, že k prodeji spotřebiteli zatím nedošlo). Nicméně pokud by tento výklad byl použit bezmyšlenkovitě a mechanicky, mohlo by to vést k závěru, že daň platí i osoba, která se surový tabák chystá použít (v souladu se zákonem) na výrobu tabákových výrobků. Taková osoba daní ze surového tabáku zatížena být nemá. To plyne jak z § 131a odst. 1 písm. a) bodu 1. zákona o spotřebních daních (podle něj plátcem daně není osoba, která surový tabák použila na výrobu tabákových výrobků), tak ze smyslu a účelu této úpravy (účelem je zabránit obcházení daně z tabákových výrobků, nikoliv tyto výrobky dvakrát zdanit). Důvodová zpráva přímo uvádí, že daň ze surového tabáku je

postavena na režimu, „ *který vychází z principu zdanění surového tabáku v případě, že není použit k výrobě tabákových výrobků nebo prodán mimo daňové území České republiky*“. Stejný závěr potvrzuje i judikatura NSS (rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2018, čj. 7 Afs 64/2018-72, bod 19). Nakonec výklad, podle nějž by výrobci tabákových výrobků danili surový tabák, který se teprve chystají na výrobu těchto výrobků použít, zatímco již proběhlé použití surového tabáku na výrobu těchto výrobků by zdaněno nebylo, by byl zjevně nesprávný a absurdní. Tento potenciální výkladový problém zmiňuje i odborná literatura. Viz: „*Rovněž není vyjasněno, jak postupovat v případě, kdy určitý držitel zamýšlí surový tabák použít pro vlastní výrobu tabákových výrobků. V takovém případě totiž už nebude v dodavatelském řetězci vystupovat žádný další odběratel a nelze tak identifikovat, komu bude surový tabák dodán, protože taková osoba neexistuje.*“ (Radim Hanák. Zamyšlení nad skutkovými podstatami zakládajícími vznik daňové povinnosti ze surového tabáku. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer, 2020, číslo 12).

[27] Je však třeba poukázat na to, že zde naznačený výkladový problém nenastal. Stěžovatelka nikdy ani netvrdila, že by ze surového tabáku vyráběla tabákové výrobky a nemá ani povolení k provozování daňového skladu, které by k takové činnosti potřebovala. Nejvyšší správní soud rozumí, že stěžovatelka argumentuje, že uvedený výkladový problém podporuje její závěr o jakési zvláštní kombinaci dvou alternativních výčtů v § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Dle stěžovatelky má tedy tento výkladový problém naznačovat, že skutečně stačí prokázat buď účel použití surového tabáku, anebo identifikaci osoby odběratele. S tím se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Ze znění zákona, důvodové zprávy i účelu úpravy je zřejmé, že obecně má osoba prokazovat, jak účel použití surového tabáku, tak identifikaci osoby odběratele. Je pravdou, že uplatnění tohoto obecného požadavku by bylo problematické právě v případě osoby osobě, která ze surového tabáku vyrábí tabákové výrobky. To však ale neznamená, že jej nelze uplatňovat v ostatních případech, resp. že by tato dílčí výkladová pochybnost měla zpochybnit jinak poměrně jednoznačný (a shora podrobně vysvětlený) výklad daného ustanovení. Ostatně každý případ je třeba posuzovat individuálně a Nejvyššímu správnímu soudu nyní nepřisluší řešit hypotetickou situaci jiného daňového subjektu. V případě stěžovatelky lze danou úpravu nepochybně použít tak, jak je koncipována. Skutečnost, že za jiné skutkové situace ji (potenciálně) takto aplikovat možné nebude, je na místě řešit tehdy, až taková situace nastane (Nejvyšší správní soud každopádně nevidí důvod, proč by daná situace nemohla být řešitelná výkladem, který by přihlížel k výše popsanému účelu dané právní úpravy). Ani tento potenciální výkladový problém proto nevede k závěru, že by stěžovatelce stačilo prokázat buď osobu odběratele, nebo účel použití surového tabáku.

[28] Stěžovatelka rovněž argumentuje, že připouští-li dané ustanovení více možných výkladů, je nutné jej vyložit pro stěžovatelku co nejvýhodněji. Stěžovatelka tedy poukazuje na zásadu výkladu *in dubio pro mitius*. Aby tato zásada mohla být uplatněna, musí ovšem existovat pochybnost o výkladu zákonného ustanovení. Nejvyšší správní soud definoval požadavek na pochybnosti zakládající výkladovou variantu například v rozsudku ze dne 2. 2. 2012, čj. 5 Afs 63/2011-120. Uplatnění zásady *in dubio pro mitius* má místo pouze tehdy, budou-li proti sobě stát srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy. V případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější. Je totiž povinností státu, aby formuloval daňové zákony natolik jednoznačně srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti.

pokračování

Mírnější požadavek formuloval Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 2. 10. 2013, čj. 1 Afs 80/2013-46. Aby bylo na místě zohlednit zásadu *in dubio pro mitius*, musely by přicházet v úvahu dvě přípustné, vzájemně si konkurující interpretace právního předpisu, které nebudou v rozporu se zněním zákona. Ani podle jednoho z těchto přístupů by však v případě stěžovatelky pochybnosti nevznikly. Zde je totiž jasné znění právního předpisu, toto znění odpovídá úmyslu zákonodárce a je v souladu s účelem předpisu. V případě stěžovatelky proto žádné pochybnosti nevyvstávají a nelze výklad *in dubio pro mitius* použít.

[29] Nejvyšší správní soud tak uzavírá a dává krajskému soudu za pravdu v tom, že stěžovatelka skutečně musela prokázat všechny tři skutečnosti uvedené v § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních: původ, účel použití i identifikaci odběratele surového tabáku.

### *III. 2) Prokázání původu a odběratele surového tabáku*

[30] V nyní řešené věci tedy platí, že stěžovatelka by se stala plátkyní daně, pokud by neprokázala jakoukoliv ze tří skutečností uvedených v § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Žalovaný i krajský soud dospěli k závěru, že stěžovatelka neprokázala žádnou z těchto skutečností (respektive původ prokázala pouze u dvou dodávek). Stěžovatelka v žalobě i kasační stížnosti argumentovala, že prokázala původ i odběratele. Závěry ohledně neprokázání účelu použití surového tabáku však nenapadala. Na tuto skutečnost krajský soud v odst. 9 napadeného rozsudku výslovně poukázal. Stěžovatelka tedy „vsadila“ na to, že bude úspěšná se svou argumentací ohledně výkladu § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Její navazující argumentace se soustředila již jen na otázku původu a odběratele surového tabáku. Taková argumentace by mohla být úspěšná (mohla by vést ke zrušení napadeného rozhodnutí), jen pokud by se soudy ztotožnily s tím, že stěžovatelka účel použití surového tabáku prokazovat nemusela. To se nicméně nestalo.

[31] Nejvyšší správní soud podotýká, že pokud krajský soud některý svůj závěr postaví na více samostatných důvodech, může být úspěšná jen taková kasační argumentace, která napadá (dostatečně konkrétně) všechny tyto důvody (rozsudek NSS ze dne 9. 6. 2016, čj. 9 Azs 84/2016-22 či ze dne 13. 10. 2023, čj. 8 As 146/2022-30). Pokud totiž závěr krajského soudu stojí na více samostatných důvodech a stěžovatel napadá jen jeden z těchto důvodů, pak i pokud by mu Nejvyšší správní soud dal za pravdu, stejně by to na výsledek řízení nemohlo mít vliv.

[32] Za této procesní situace proto není na místě se vůbec stěžovatelčinou argumentací ohledně prokázání původu či odběratele zabývat. Jednalo by se o čistě akademické cvičení, které by žádnou ochranu veřejným subjektivním právům stěžovatelky (§ 2 s. ř. s.) poskytnout nemohlo. I pokud by se totiž Nejvyšší správní soud s argumentací stěžovatelky v plném rozsahu ztotožnil, nemohlo by to nic změnit na výsledku řízení. Stále by platilo, že stěžovatelka neprokázala účel použití surového tabáku, a žalobu by tak bylo nutné zamítnout. Proti samotnému odůvodnění rozsudku krajského soudu přitom není kasační stížnost přípustná (§ 104 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud nemohl ani za stěžovatelku její kasační stížnost „domyslet“ tak, že by přezkoumal i závěr o tom, že stěžovatelka neprokázala účel použití surového tabáku. Žaloba proti rozhodnutí dle s. ř. s. je (stejně jako řízení o kasační stížnosti) postavena na dispoziční zásadě (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). Bylo proto úlohou

stěžovatelky vylíčit, z jakých skutkových a právních důvodů považuje rozhodnutí za nezákonné [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Soud je uplatněnými žalobními body vázán a nemůže je doplňovat.

[33] Nejvyšší správní soud poznamenává, že se nejedná pouze o formální otázku (tedy, že by stěžovatelka pouze výslovně neuvedla, že účel použití surového tabáku prokázala). Žalovaný totiž vycházel z výkladu, že účelem použití surového tabáku se myslí legální účely použití surového tabáku [vyjmenované v § 131a odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních]. Buď tedy výroba vlastních tabákových výrobků (pokud má osoba povolení k provozování daňového skladu), nebo dodání jiné osobě pro výrobu tabákových výrobků (daňovému skladu), nebo dodání mimo území ČR. Nejvyšší správní soud správnost tohoto výkladu neposuzoval, protože jej stěžovatelka nenapadala.

[34] Nejvyšší správní soud se proto nezabýval ani tím, zda krajský soud či žalovaný dostatečně vypořádali důkazní návrhy stěžovatelky ohledně prokázání původu či odběratele surového tabáku, jakož ani tvrzenými procesními pochybeními při zjišťování daných skutečností. I pokud by k jakémukoliv pochybení v tomto ohledu došlo, nemohlo by to mít vliv na výsledek řízení. Stěžovatelka žádným důkazním návrhem nezpochybňovala závěr, že neprokázala účel použití surového tabáku (k této skutečnosti neuplatnila ani žádnou argumentaci, ani žádné důkazní návrhy).

[35] Nejvyšší správní soud podotýká, že případné pochybení krajského soudu při vypořádání důkazních návrhů týkajících se prokázání původu či odběratele tabáku by nepůsobilo ani nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Je sice pravdou, že případné opomenutí důkazního návrhu může nepřezkoumatelnost rozsudku způsobit [nález sp. zn. II. ÚS 1738/16 ze dne 1. 3. 2017 (N 38/84 SbNU 439)]. Toto však dle Nejvyššího správního soudu může platit jen ve vztahu k té skutečnosti, která tvoří rozhodovací důvody rozsudku. Již v jednom ze svých prvních rozsudků tak Nejvyšší správní soud vyslovil, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je (zvýraznění doplněno): „*založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny*“ (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Aby tedy případný nedostatek ve skutkových zjištěních (včetně nedostatečného vypořádání důkazního návrhu) způsobil nepřezkoumatelnost, musí se jednat o zjištění, které tvoří rozhodovací důvod rozsudku. Pokud krajský soud pochybí ve vztahu ke skutečnosti řešené nad rámec rozhodovacích důvodů, není to důvod k rušení jeho rozsudku. Opačný závěr by měl absurdní důsledky. I pokud by Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil, nemohlo by řízení vést k jinému výsledku než k tomu, že by žaloba byla zamítnuta (vzhledem k tomu, že stěžovatelka nenapadala závěry o neprokázání účelu použití surového tabáku, které samy o sobě postačí). Takové zrušení rozsudku krajského soudu by tak jen samoučelně prodloužilo délku vedení řízení, ale nemělo být na jeho výsledek žádný vliv.

### III. 3) Změna stanovení daně z pomůcek na dokazování

pokračování

[36] Poslední částí kasační argumentace stěžovatelka napadá skutečnost, že žalovaný změnil způsob stanovení daně ze stanovení s využitím pomůcek na stanovení dokazováním. Stěžovatelka argumentuje, že jí tím byla upřena celá řada různých procesních práv.

[37] Ani s touto argumentací se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Mezi stranami není sporu o tom, že celní úřad pochybil, když uvedl, že daň stanovil pomocí pomůcek. V zásadě není spor ani o to, že tím byl porušen příslušný procesní předpis, a tedy minimálně potenciálně byla i narušena procesní práva stěžovatelky. Žalovaný toto vše uznal (a v soudním řízení stále uznává). Doplnuje však, že tato pochybení v odvolacím řízení napravil. Ze stěžovatelčiny argumentace se jeví, že podle ní napravit daná procesní pochybení již v odvolacím řízení nelze. S tím však Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Naopak se plně ztotožňuje s tím, co uvedl krajský soud i žalovaný. Judikatura Nejvyššího správního soudu dlouhodobě dovozuje, že takový postup možný je (usnesení rozšířeného senátu NSS ve věci sp. zn. 8 Afs 15/2007 či pro úpravu samotného daňového řádu např. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2022, čj. 5 Afs 452/2019-31, body 18-19). Žalovaný dokonce ani za dané situace nemohl postupovat jinak, než že vady napravil v odvolacím řízení. Rozhodnutí celního úřadu totiž nebylo možné zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (usnesení rozšířeného senátu NSS ve věci sp. zn. 8 Afs 15/2007). Namísto toho je třeba veškeré vady napravit v odvolacím řízení. V obecné rovině tedy nelze dát stěžovatelce za pravdu v tom, že by nebylo možné vady řízení před celním úřadem napravit v řízení odvolacím.

[38] Ke konkrétním právům, která měla být stěžovatelce postupem celních orgánů upřena, odkazuje stěžovatelka předně na právo na poučení (zakotvené v § 6 odst. 3 daňového řádu). Argumentuje především odkazem na nálezný Ústavního soudu ze dne 21. 3. 2017, sp. zn. IV. ÚS 682/16 (N 46/84 SbNU 541). V něm Ústavní soud řešil případ žalobkyně (fyzické osoby), která se v civilním řízení domáhala zaplacení částky převyšující půl milionů Kč po pojišťovně. Žaloba bylo (po neúspěšném pokusu o opravu vad) odmítnuta, a stejně tak bylo odmítnuto i odvolání. Dovolání Nejvyšší soud odmítl pro nepřipustnost. Na základě tohoto průběhu řízení dospěl Ústavní soud k závěru, že bylo porušeno právo žalobkyně na spravedlivý proces. Žalobkyně nebyla schopna formulovat svůj žalobní návrh a vyhovět výzvám soudu na jeho doplnění. Jednalo se o osobu neznalou práva, v procesu se zjevně neorientovala a nacházela se v tíživé osobní situaci. Již v žalobě žádala o ustanovení advokáta; na to ale soudy nijak nereagovaly. Pokud považovaly žádosti žalobkyně za nedostatečné, tím spíše měly dle Ústavního soudu žalobkyni navést, jak žádosti doplnit. Žalobkyni pak byl sice advokát ustanoven pro dovolací řízení, v něm však již nebylo možné procesní pochybení v řízení před soudy nižších stupňů napravit (vzhledem k vymezení přípustnosti dovolání). Již z tohoto přehledu věci řešené Ústavním soudem je na prvním pohled zřejmé, že se jednalo o odlišný případ, než Nejvyšší správní soud řeší nyní. Zde nejde o civilní řízení, stěžovatelka byla v řízení před celními orgány po celou dobu zastoupena, věc se týká jejího podnikání a tak dále. Nejdůležitější je nicméně ta skutečnost, že vady, k nimž došlo v řízení před celním úřadem, mohly být v odvolacím řízení napraveny. Samotná skutečnost, že stěžovatelka neobdržela požadované poučení od celního úřadu, není problematická, pokud mohla svá práva uplatnit v řízení odvolacím.

[39] Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje s krajským soudem i v tom, že stěžovatelka svá práva mohla v odvolacím řízení uplatnit dostatečně. Žalovaný stěžovatelku výzvou seznámil se změnou způsobu stanovení daně, s důkazními prostředky i se svými právními

závěry. Lhůtu k vyjádření jí poskytl nejdelší možnou. Když stěžovatelka požádala o prodloužení této lhůty, vyhověl jí. Žalovaný tedy stěžovatelce poskytl dostatečný prostor k uplatnění jejích práv. V kasační stížnosti stěžovatelka vyjmenovává různá práva, která jí měla být upřena. Jedná se však o práva, která (potenciálně) byla stěžovatelce upřena v řízení před celním úřadem. V řízení před žalovaným již bylo stěžovatelce plně umožněno je uplatnit. Stěžovatelka tak zmiňuje například to, že jí celní úřad nevyzval k prokázání relevantních skutečností a neumožnil jí navrhopvat důkazy. To ale v plném rozsahu učinil žalovaný a stěžovatelka nijak nevysvětluje, v čem byl postup žalovaného nedostatečný (vyjadřuje se jen k postupu celního úřadu). Obdobně není zřejmé, kam směřuje argumentace stěžovatelky chybějící daňovou kontrolou. Vnímá-li stěžovatelka tento argument tak, že pokud by celní úřad provedl daňovou kontrolu, probíhalo by řízení na prvním stupni jinak, pak v tom má sice pravdu, to ale samo o sobě neznamená, že by možná pochybení nemohla být napravena v řízení odvolacím. Stěžovatelka pak nijak nevysvětluje, jaké její právo bylo zkráceno a k jeho nápravě v odvolacím řízení již nedošlo. Argumentaci stěžovatelky lze shrnout tedy tak, že v řízení před celním úřadem byla porušena její procesní práva. To je (jak již bylo vysvětleno) v zásadě nesporné; tato pochybení ale byla napravena v řízení odvolacím, k němuž se již stěžovatelka nijak nevyjadřuje. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s krajským soudem v tom, že není zřejmé, jak měla být stěžovatelka zkrácena na svých právech.

[40] Za důvodný Nejvyšší správní soud nepovažuje ani poslední stěžovatelčin argument, že odůvodnění rozhodnutí celního úřadu mělo pouze šest stran a nevypořádalo se se všemi jejími námitkami. Byť stěžovatelka ani neuvádí, o jaké námitky se mělo jednat, není takový argument z hlediska soudního přezkumu rozhodující. Z hlediska soudního přezkumu tvoří rozhodnutí správních orgánů obou stupňů jeden celek (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 10. 2004, čj. 5 Afs 16/2003-56, č. 534/2005 Sb. NSS, či rozsudek NSS ze dne 28. 12. 2007, čj. 4 As 48/2007-80). Skutečnost, že se tedy s nějakým argumentem nevypořádal celní úřad, není důvodem pro rušení rozhodnutí žalovaného, a tím spíše nemůže být ani důvodem pro zrušení napadeného rozsudku

### *III. 4) Důkazní návrhy stěžovatelky*

[41] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že stěžovatelka v kasační stížnosti označila řadu důkazů. Podle judikatury není soud povinen provést veškeré navržené důkazy, platí však, že neprovedení důkazu je třeba přesvědčivě odůvodnit (rozsudky NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004-89, nebo ze dne 9. 11. 2006, čj. 1 Azs 218/2004-89).

[42] Stěžovatelka navrhovala předně dokazování listinami ve správním spise. Správním spisem se však nedokazuje (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 18. 12. 2018, čj. 4 As 113/2018-39 a dále rozsudky NSS ze dne 27. 9. 2006, čj. 7 Afs 39/2005-53, ze dne 29. 1. 2009, čj. 9 Afs 8/2008-117, ze dne 29. 6. 2011, čj. 7 As 68/2011-75 a ze dne 14. 5. 2015, čj. 7 As 83/2015-56).

[43] Dále stěžovatelka navrhovala výslech pana Lukasse Henryka Hampela, jednatele společnosti MALION s. r. o., a pana Strýčka, jednatele společnosti BIG Capital s.r.o. Těmito výslechy stěžovatelka chtěla prokázat, že prokázala identifikaci odběratele surového tabáku. Avšak vzhledem k výše uvedeným skutečnostem (stěžovatelka musela prokázat i účel použití surového tabáku, který nijak neprokazovala), nemá daná skutečnost (prokázání odběratele)

pokračování

vliv na výsledek řízení. Prokazované skutečnosti proto nemají vztah k předmětu řízení (zákonnosti napadeného rozsudku). Dále stěžovatelka navrhovala důkaz dožadáním orgánu celní správy Polské republiky a Ministerstva pro zemědělství a místní rozvoj Polské republiky, jakož i výslech 14 svědků: přepraviců či řidičů, kteří měli surový tabák přepravovat. Těmito důkazy chtěla stěžovatelka prokázat původ surového tabáku. Ohledně této skutečnosti platí to stejné, co soud uvedl k identifikaci odběratele. I pokud by stěžovatelka původ tabáku prokázala, nemělo by to na výsledek řízení žádný vliv. Ani tyto důkazy proto nemají vztah k předmětu řízení (zákonnosti napadeného rozsudku). To stejné platí i ohledně listin, které stěžovatelka nově předložila v řízení před Nejvyšším správním soudem. Jedná se předně o listiny polského správce daně týkající se nakládání se surovým tabákem (a jejich úředně ověřené překlady). Stěžovatelka jimi chtěla prokázat původ surového tabáku (jakož i podpořit svá tvrzení ohledně prokázání odběratele). Opět tedy platí, že tyto listiny nemohly mít na výsledek řízení vliv, a Nejvyšší správní soud je proto k důkazu neprováděl. Dále předložila znalecký posudek na pravost podpisu pana Strýčka (jednatele BIG Capital) na kupních smlouvách a nákladových listech, jakož i posudek na pravost podpisu pana Hampela, jednatele společnosti MALION s.r.o., na nákladových listech. Těmito důkazy chtěla stěžovatelka prokázat, že prokázala identifikaci odběratele. Opět tedy platí, že dané důkazy nemohly mít na výsledek řízení vliv. Nejvyšší správní soud tak pro úplnost uzavírá, že žádný navržený důkaz z výše uvedených důvodů neprováděl.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[44] Kasační stížnost není s ohledem na výše uvedené důvodná, a Nejvyšší správní soud ji proto dle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[45] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 11. dubna 2024

Milan Podhrázký  
předseda senátu