

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složené z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **VLTAVA HOLDING a.s.**, se sídlem U Habrovky 247/11, Praha 4, zast. JUDr. Veronikou Grebeňovou, advokátkou, se sídlem Štefánikova 3072, Zlín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 6. 2023, č. j. 9 Af 34/2016-509,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se odmítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 2. 2016, č. j. 4657-5/2016-900000-302, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 4. 3. 2016, č. j. 4657-9/2016-900000-302, ve věci doměření spotřební daně z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2012.

[2] Rozhodnutím správce daně bylo stanoveno, že stěžovateli jakožto plátcí daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň na základě skutečnosti, že skladoval nezdaněné tabákové výrobky. V rámci prohlídky prostor ve skladovém a výrobním areálu ve vlastnictví stěžovatele na adrese Lužkovice č. p. 78, okr. Zlín bylo zjištěno, že prohledávané místo v budově označené písmenem C sloužilo k nelegální výrobě tabákových výrobků, přičemž policejním orgánem byly zajištěny tabákové výrobky a další předměty sloužící k jejich výrobě; celním úřadem byly provedeny odběry vzorků tabákových výrobků; bylo zjištěno, že na kontrolovaném místě ve skladu tabáku byl nalezen jemně řezaný tabák, tabákový odpad a cigarety Marlboro.

[3] Platebním výměrem ze dne 21. 8. 2014 byla stěžovateli stanovena spotřební daň z tabákových výrobků v celkové výši 10 002 517 Kč, přičemž z této částky připadla na cigarety daň ve výši 3 135 377 Kč, na tabák pod číselným označením 240301 daň ve výši 5 600 000 Kč a na tabák pod číselným označením 240101 daň ve výši 1 267 140 Kč. Dne 19. 9. 2014 podal stěžovatel odvolání proti platebnímu výměru, v němž především namítal, že není plátcem daně a rozporoval výši stanovené daně. Stejně námitky uplatnil rovněž v žalobě.

[4] Nejvyšší správní soud předesílá, že věc je mu předkládána již potřetí. Skutkové okolnosti projednávané věci jsou účastníkům řízení dostatečně známy a byly podrobně popsány v předchozích řízeních, pročež Nejvyšší správní soud nepovažuje za potřebné je opětovně rekapitulovat a odkazuje na předchozí soudní rozhodnutí (viz níže).

[5] **Městský soud** rozsudkem ze dne 18. 10. 2019, č. j. **9 Af 34/2016-159**, zrušil rozhodnutí žalovaného, neboť dospěl k závěru, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, zejména nebylo prokázáno, zda stěžovateli skutečně svědčilo postavení plátce spotřební daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, pro nadbytečnost se pak již nezabýval ostatními žalobními námitkami, zejm. otázkou správnosti stanovení daně.

[6] **Nejvyšší správní soud** ke kasační stížnosti žalovaného rozsudek městského soudu rozsudkem ze dne 19. 3. 2021, č. j. **5 Afs 458/2019-83**, zrušil z důvodu nesprávného posouzení skutkových okolností majících vliv na postavení stěžovatele jako plátce spotřební daně a zavázal městský soud závěrem, že stěžovateli svědčilo postavení plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních; považoval za prokázané, že stěžovatel všechny vybrané výrobky objektivně v den zjištění skladoval a stal se proto plátcem daně. Vedle vázanosti uvedeným závěrem, že stěžovateli svědčilo postavení plátce daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, Nejvyšší správní soud uložil městskému soudu zabývat se ostatními žalobními námitkami a skutečnostmi majícími vliv na samotnou výši daně, které dosud městský soud pominul, neboť ustal na závěru, že stěžovatel nebyl plátcem spotřební daně.

[7] **Městský soud** následně vedl přezkum rozhodnutí žalovaného v rozsahu žalobních námitek týkajících se stanovení daně. Stěžovatel rozporoval výši uložené daně v částce 9 639 319 Kč tvrzením o nezákonném postupu při zajištění, skladování tabákových výrobků a odběru jejich vzorků s tím, že uvedené zboží bylo odňato policejními orgány bez vlivu správce daně na jejich umístění i dispozici s nimi; zboží bylo dlouhodobě a bez celní uzávěry skladováno na jiném místě a při odběrech vzorků pro účely jejich analýzy byly porušeny předpisy o odběru vzorků. Městský soud rozsudkem ze dne 13. 10. 2021, č. j. **9 Af 34/2016-365**, rozhodnutí žalovaného opět zrušil. Dospěl k obecnému závěru, že v řízení o stanovení výše spotřební daně došlo k „řadě pochybení“ při nakládání s tabákovými výrobky, výchozí odběr vzorků nebyl proveden podle vnitřního předpisu a dle pokynů celního úřadu a pod jeho dohledem tak, jak stanoví nařízení Rady (EHS) č. 2913/92; při aktuálním, výchozím odebrání vzorků nebyly dodrženy formalities dle vnitřních metodických postupů tak, aby mohl být jednoznačně zjištěn druh výrobků a jeho sazební zařazení pro účely spotřební daně a aby je bylo možné, v případě jejich přemístění do jiného skladu, následně ztotožnit; nadto způsob skladování tabákových výrobků se značným časovým odstupem od jejich zajištění po dobu do nového odběru vzorků, zčásti v otevřených a neoznačených krabicích, případně bez jasného určení místa příslušejícího stěžovateli, pak dle městského soudu nezaručovalo, že se zbožím nebylo manipulováno a že jde v úplnosti o totožné výrobky co do množství a kvality. Dle městského soudu žalovaný tedy nemohl vyjít z důkazů, které vplynuly z nezákonného způsobu získání vzorků a skladování zboží, vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení s tím, že žalovaný při stanovení výše daně má vycházet z podkladů a skutkových okolností, které i přes vady řízení lze považovat za věrohodné a příznačné pro okolnosti vzniklé kolem stěžovatele, a aby tak učinil postupy, které by co nejvíce odpovídaly daným skutkovým okolnostem, např. při použití důkazů z trestního řízení, v němž byly tabákové výrobky posuzovány a na něž stěžovatel poukazyval, případně stanovením daně podle pomůcek.

[8] **Nejvyšší správní soud** ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 17. 2. 2023, č. j. **5 Afs 374/2021-54**, rozsudek městského soudu ze dne 13. 10. 2021,

pokračování

č. j. 9 Af 34/2016-365, opět zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud považoval žalovaným zjištěný skutkový stav za dostačující a prokazující správné stanovení základu daně a daně. Konstatoval, že v průběhu správního řízení nevyplývaly žádné indicie o tom, že by v období od původního odběru vzorků jednotlivých tabákových výrobků z jednotlivých zajištěných stop v roce 2012 do druhého odběru vzorků provedeného v roce 2014 (resp. v roce 2016) došlo k manipulaci s tabákovými výrobky; jednotlivé výsledky veškerých analýz se neliší a lze tak dospět s dostatečnou jistotou k závěru, že se jedná o stejné výrobky. Poukázal na shodné usvědčující důkazy z trestního řízení a na závěry Vrchního soudu v Olomouci obsažené v usnesení sp. zn. 4 To 63/2020, vydaném v odvolacím řízení ve věci trestního stíhání stěžovatele, který se podrobně věnoval námitkám proti odběrům vzorků a zjištěním stran správné výše úniku na spotřební dani; všechny tyto námitky přitom hodnotil jako nedůvodné s tím, že nebyly zjištěny žádné pochybnosti a vady při získávání důkazů a jejich hodnocení. Nejvyšší správní soud na základě závěrů trestního usnesení dovodil, že nebyla potvrzena ani spekulace o tom, že se s výrobky manipulovalo, resp. že se snad dokonce mohlo jednat o výrobky někoho jiného (o čemž městský soud pouze spekuloval). Nejvyšší správní soud poukázal na to, že stěžovatel byl prostřednictvím svého statutárního orgánu (p. L. L.) novým odběrům vzorků přítomen, na místě neuplatnil žádnou materiální výhradu ověřitelnou na místě odběru nových vzorků. Nejvyšší správní soud vytkl městskému soudu, že vycházel jen z obecných hypotetických tvrzení stěžovatele a nepředestřel, jaké úvahy jej vedly k domněnce, že snad došlo k nahrazení zboží v obsahu nějakého konkrétního popsaného kartónu před odběrem nového vzorku za jiné zboží někoho jiného a nevysvětlil smysl ani účel jakékoli takové záměny. Kasační soud rovněž zdůraznil, že nesrovnalosti, které v průběhu řízení ze strany celního orgánu nastaly, byly následně v rámci odvolacího řízení řádně zákonným způsobem napraveny, neovlivnily tedy zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Nejvyšší správní soud nepopřel, že trestní rozsudek vycházel z výše daňové povinnosti, kterou soud převzal z platebního výměru správce daně, nicméně za zásadní považoval, že v trestním řízení byly znovu osvědčeny provedené důkazy (provedené odběry vzorků) prokazující tabákové výrobky v množství, kvalitě i identitě a z těchto důkazů vycházel správce daně rovněž při stanovení výše daně. Rozhodné ve věci bylo, že v dané věci obstály důkazy, ze kterých správce daně při stanovení daně vycházel. Nepřisvědčil proto závěru městského soudu, že nešlo o dostatečně spolehlivé důkazy pro stanovení základu daně dokazováním. Nejvyšší správní soud konstatoval, že městský soud nesprávně shledal formální deficit původních odběrů vzorků a spojil je s domnělými deficity nových odběrů vzorků, namísto toho, aby od původních bezvadných odběrů vzorků (tj. potvrzených dalšími rozbory) a podrobné dokumentace zajištěných cigaret, řezaného tabáku a tabákového odpadu v trestním řízení, odvinul další úvahy. Podle Nejvyššího správního soudu měl městský soud vzít u hodnocení odběrů vzorků v potaz jejich následné nezpochybnitelné ověření co do jejich kvality i množství navazujícími úkony správce daně (nové odběry vzorků, převážení) ve prospěch stěžovatele a za jeho účasti; za rozhodnou měl vzít materiální rovinnou odběru nových vzorků a jejich analýzu CTL, které potvrdily původní odběry. Nejvyšší správní soud postavil své závěry na tom, že městskému soudu mělo být zřejmé, že je vyloučena jakákoli záměna zboží skladovaného stěžovatelem za zboží někoho jiného. Zdůraznil, že je nutno vždy zvažovat, zda zjištěné vady řízení jsou podstatné a zároveň, zda mohly způsobit nesprávnost a nezákonnost rozhodnutí a zohlednit rozumný pohled na dodržování zákonem stanovených pravidel spravedlivého procesu jako podmínky pro spravedlivé rozhodnutí. Z tohoto pohledu dle Nejvyššího správního soudu nedošlo v průběhu řízení před celními orgány k takovým závažným vadám, jež by mohly mít za následek nezákonnost rozhodnutí. Tuto skutečnost ostatně potvrdilo i pravomocné trestní usnesení Vrchního soudu, v němž soud opětovně zkoumal, zda důkazy, z nichž žalovaný vycházel, nebyly získány nezákonným či procesně vadným způsobem, tyto skutečnosti však městský soud vůbec nebral v potaz. Nejvyšší správní soud uzavřel, že závěr městského

soudu, že s ohledem na vadné odběry v roce 2012 a řadu dalších pochybení při nakládání s tabákovými výrobky není zaručeno, že při dodatečných odběrech vzorků a převážení jde v úplnosti o totožné výrobky stěžovatele co do jejich kvality a množství, tedy je se zjištěním obsaženým v trestním rozsudku, ale i v samotném správním spise v rozporu.

[9] Nejvyšší správní soud rovněž konstatoval, že považuje vyčíslení daňové povinnosti ve výši 9 639 319 Kč za správné a dodal, že nebyly splněny ani procesní podmínky pro stanovení daně dle § 98 daňového řádu; stěžovatel sám podal daňové přiznání (které následně zpochybňoval) a v průběhu řízení poskytl potřebnou součinnost. Rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil s tím, že v dalším řízení je městský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu.

[10] **Městský soud** v dalším řízení (ukončeném nyní kasační stížností napadeným rozsudkem) k žádosti stěžovatele nařídil ve věci ústní jednání, přičemž neshledal důvod pro přerušování řízení z důvodu předloženého dovolání v trestní věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 53 T 11/2015 a následně u Vrchního soudu v Olomouci pod sp. zn. 4 To 63/2020, týkající se trestního odsouzení stěžovatele za jeho účastenství ve formě pomoci podle § 24 odst. 1 písm. c) trestního zákoníku na zločinu krácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1 a 2 písm. c) trestního zákoníku.

[11] Stěžovatel v podání ze dne 15. 5. 2023 doručeném soudu v den ústního jednání dne 17. 5. 2023 počal znovu rozporovat otázku svého postavení jako plátce daně s tím, že žalovaný i po rozsudcích správních soudů sám otázku plátce daně znovu otevřel novými důkazy, a to tím, že zaslal stěžovateli náčrtek prostor, kde se nacházela nelegální výrobná cigaret a sklad tabáku, jako listinu, která nebyla součástí správního spisu a jde tedy o důkazní novum, z něhož se podává, že hala C, kde byl tabák a tabákové výrobky zajištěny, byla rozdělena na dvě části, z nichž, jak stěžovatel dlouhodobě a konstantě tvrdí, přední část haly C byla v době realizace pronajata společností F-COMPANY a. s., za kterou jednal insolvenční správce Mgr. Ing. J. S. Žalovaný provedl dne 18. 5. 2022 výslech Mgr. Ing. S. jako svědka, z něhož vyplynulo, že jmenovaný jako nájemce uzavřel nájemní smlouvu se stěžovatelem s platností do 31. 8. 2012. S ohledem na tyto důkazy má stěžovatel za to, že byl vyloučen z možnosti prostoru užívat; jeho vztah k tabáku tedy není založen ničím jiným, než právě jen a pouze prostorem, a k tomu měl v době platnosti nájemní smlouvy a i faktického užívání prostoru skladu daleko blíže Mgr. Ing. S. Dále opakovaně setrval na tvrzení, že byl ke skladování strojů přinucen a o skladování cigaret a tabáku nevěděl; vytýká žalovanému převzetí nesprávných závěrů z trestních rozsudků ohledně donucení stěžovatele ke koupi strojů od pana Š. Opakovaně tvrdil, že pro určení plátce daně je stěžejní, kdo je vlastníkem tabákových výrobků; proto na povinnost zjistit vlastníka tabáku nesmí správce daně rezignovat.

[12] Stěžovatel dále argumentoval okolnostmi, které provázely přepravu a překládku výrobků a z nichž podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních dovozuje plátcovství jiných osob, které dopravovaly vybrané výrobky, s tím, že celní orgány byly o této skutečnosti dopředu informovány. K těmto okolnostem uvedl poznatky z trestního spisu ve věci sp. zn. 53 T 11/2015 o listinách týkajících se sledování osob realizujících překládku tabáku a o spisu žalovaného vedeného v režimu „V“ (o předstíraném převodu), z čehož dovozuje, že jsou před ním utajovány informace např. o zdanění tabáku a o tom, kdo je za zdanění odpovědný, což svědčí o rozporuplném a nezákonném postupu žalovaného.

[13] Stěžovatel navrhl nové dokazování nájemní smlouvou a výslechem Ing. S. k existenci nájmu třetího subjektu, který budovu C v době zásahu žalovaného využíval, rozporoval

pokračování

otázku kvantity a kvality tabáku a tabákových výrobků s tím, že Nejvyšší správní soud zjevně minul podstatu námitek, které spočívaly v tom, že byly-li první odběry vzorků tabáku prohlášeny za nezákonné, pak nelze výsledky těchto prvních nezákonných odběrů porovnávat s výsledky jakýchkoli odběrů dalších a ze shody výsledků dovozovat totožnost zajištěných věcí. Znovu podrobně popsal manipulaci se vzorky a první odběry a rozborů dle jednotlivých protokolů o odběru vzorků a nesprávné nakládání se vzorky a jejich dopravu z areálu soukromým dopravcem v rozporu s předpisy.

[14] Stěžovatel namítal, že žalovaný nepostupoval v souladu s daňovým řádem, namítl nedodržení principu zákazu libovůle při rozhodování, uvedl, že při vybírání daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené.

[15] V souvislosti se základem daně namítal „definici kruhem“ spočívající v tom, že trestní rozsudek Krajského soudu v Brně, pobočky ve Zlíně vycházel co do výše způsobené škody (daňového úniku) z napadeného rozhodnutí žalovaného, které však v době vyhlášení trestního rozsudku neexistovalo, neboť bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 18. 10. 2019, č. j. Af 34/2016-159, s tím, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Na podporu svých tvrzení navrhl dokazování protokolem z hlavního líčení v trestní věci o výsledku P. M. B., nájemní smlouvou s Mgr. Ing. S., protokolem o výsledku Mgr. Ing. S. před žalovaným, tiskovou zprávou celní správy, oddělení Generálního ředitelství cel, provedením výsledku Mgr. Ing. S., P. M. B. a pprap. G., bývalého pracovníka Celního úřadu pro hlavní město Prahu.

[16] **Městský soud** neshledal žalobní námítky důvodné a žalobu zamítl. Městský soud konstatoval, že obě zásadní otázky pro stanovení daňové povinnosti stěžovatele u spotřební daně z vybraných tabákových výrobků, tj. otázka plátce daně i výše daňové povinnosti byly již pravomocně a závazně jak pro městský soud, tak i pro správní orgány vyřešeny ve zrušujících rozsudcích Nejvyššího správního soudu; na základě posledního rozsudku NSS tak již nic nezavazovalo městský soud k došetřování dalších okolností ohledně stanovení daňové povinnosti, přestože stěžovatel v řízení uplatňoval tvrzení a navrhoval důkazy ke znovuposouzení osoby plátce daně s tvrzením, že tuto okolnost znovu otevřel sám žalovaný. S tím a s odkazem na nejasnosti ohledně postupu celních orgánů, a dokonce i trestního soudu, souvisely i nadále trvající námítky stěžovatele také proti předmětu a výši daně.

[17] Městský soud připustil, že žalovaný po druhém rozsudku městského soudu a vázán tímto rozsudkem vydal dne 2. 8. 2022 nové rozhodnutí, v němž vyměřil stěžovateli tutéž daň ve výši 9 639 319 Kč. Z uvedeného rozhodnutí, které však není předmětem přezkumu v této věci, vyplývá, že v rámci pokračujícího odvolacího řízení žalovaný doplnil spisový materiál o podklady a rozsudky trestního řízení a zabýval se právě nově stěžovatelem uplatněným tvrzením ohledně nájemní smlouvy uzavřené dne 1. 4. 2011 s Ing. J. S.; přitom vyšel z výpovědi Ing. S. v trestním řízení a rovněž i z výpovědi jmenovaného učiněné v tomto pokračujícím odvolacím řízení dožádaným celním úřadem, a to především k plánu skladovacích prostor a k upřesnění, na jaké části prostor a na základě jakého titulu Ing. S. prostory užíval a do jaké doby. Z rozhodnutí v žádném případě nevyplývá, že by žalovaný měl pochybnosti o osobě skladovatele tabákových výrobků a že by v tomto směru začal svá dosavadní zjištění a závěry přehodnocovat, pouze se zabýval novými tvrzeními stěžovatele, která směřovala k osobě Ing. S. jako nájemce skladovacích prostor v Lužkovicích, tj. k ověření stavu a fotodokumentace z protokolu o prohlídce jiných prostor zjištěného již k datu 26. 8. 2012 a k tomu, zda tabákové výrobky k tomuto dni 26. 8. 2012 neskladovala jiná osoba. Ze strany obou účastníků tak došlo pouze k upřesnění poměrů nájemního vztahu

k době prohlídky jiných prostor zmíněného již v napadeném rozhodnutí. Již napadené rozhodnutí totiž vycházelo z toho, že stěžovatel měl od počátku možnost prokázat zdanění tabákových výrobků nebo se liberovat z dané odpovědnosti tím, že by prokázal, že k tabákovým výrobkům má detenční právo jiná osoba, avšak nijak tuto skutečnost neprokázal. Městský soud podotkl, že stěžovatel tehdy uváděl, že pronajal nebytové prostory pro uskladnění strojů na výrobu cigaret, neboť byl k této skutečnosti donucen, toto tvrzení však vztahoval k jiné osobě či osobám tehdy trestně stíhaným; stěžovatel nepředložil smlouvy o nájmu nebytových prostor, ani jinak neidentifikoval osobu nájemce, tudíž neprokázal, že nemá jakýkoliv vztah k tabákovým výrobkům. To učinil až v řízení před žalovaným po druhém rozsudku městského soudu a činí tak také až nyní v podáních ze dne 15. 5. 2023 a 15. 6. 2023. Dle městského soudu z uvedeného nelze dovodit, že by žalovaný sám o své vůli a z vlastní iniciativy začal pochybovat o jím již učiněných závěrech ohledně osoby plátce daně.

[18] Městský soud podotkl, že pokud stěžovatel přestřel tvrzení a důkazy o nájmu skladovacích prostor, které neuváděl v původních řízeních, ač tak mohl učinit, neboť kdo jiný by měl konkrétní okolnosti nájmu prostor v jejím vlastnictví a jeho účel znát již tehdy více nežli on, pak se jimi žalovaný zabýval, z čehož nelze automaticky dovozovat, že pochyboval o svých předchozích závěrech a závěrech soudů a v jakési „obnově“ sám znovu otevřel otázku plátcovství daně. To nadto za situace, kdy existují pravomocné a právně závazné rozsudky Nejvyššího správního soudu a druhý rozsudek městského soudu, které potvrdily závěr žalovaného o tom, že stěžovatel je plátcem daně.

[19] Městský soud dále s ohledem na to, že stěžovatel v pokračujícím řízení začal argumentovat novými skutečnostmi ohledně pronájmu prostor, konstatoval, že je třeba vypořádat poukaz stěžovatele na rozsudek NSS č. j. 5 A 110/2002-25, ze dne 23. 9. 2004, týkající se výjimky z pravidla vázanosti správních orgánů pravomocným rozhodnutím soudu; posuzoval tedy, zda jsou naplněny podmínky pro připuštění výjimky vázanosti soudním rozhodnutím. Dospěl k závěru, že taková výjimka spočívající v prolomení povinnosti správního orgánu být vázán právním názorem soudu (ale analogicky i soudu nižšího stupně být vázán právním názorem soudu vyššího stupně) v dané věci nepřichází v úvahu. Zdůraznil, že taková výjimka přichází v úvahu výjimečně, a to pouze tehdy, pokud v průběhu dalšího správního řízení po zrušení rozhodnutí správního orgánu byla učiněna nová skutková zjištění nebo pokud došlo ke změně právní úpravy, podle níž má být věc posuzována.

[20] Městský soud zdůraznil, že z prvního rozsudku NSS a v jeho důsledku i z druhého rozsudku městského soudu vplynuly jednoznačné závěry k otázce určení osoby plátce daně v této věci. Soudy jednoznačně uzavřely, že stěžovateli svědčilo postavení plátce spotřební daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, přičemž z těchto rozsudků je zcela zřejmé, jaké skutkové a právní úvahy soudů vedly k určení stěžovatele jako plátce spotřební daně ke dni 26. 8. 2012. Stěžovatel byl shledán povinným k dani jako skladovatel dotčených tabákových výrobků na základě osvědčeného kvalifikovaného vztahu ke skladovaným tabákovým výrobkům, mj. pro nalezení tabáku a linky na jeho výrobu v hale C ve vlastnictví stěžovatele, kdy mu muselo být zřejmé umístění linky do jeho prostor, nelegální výroba tabákových výrobků i jejich uskladnění v těchto jeho prostorách. Na uvedeném nemůže nic změnit ani současná obrana stěžovatele přicházející s novým tvrzením o nájmu prostor konkrétní osobě, aniž by stěžovatel tvrdil a prokázal nějakým důkazem z té doby, že tato osoba měla vztah k tabákovým výrobkům zde skladovaným, tj. že namísto stěžovatele v jeho postavení skladovatele (plátce) měl ke skladovaným tabákovým výrobkům daleko kvalifikovanější a bližší vztah Ing. S., který zde působil jako insolvenční správce zcela jiné společnosti. Soudy také ve svých rozsudcích již odůvodnily právní kvalifikaci zjišťování

pokračování

osoby plátce dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních (skladovatel – dopravce), kdy zjištěnou odpovědnost stěžovatele skladovatele nemohla zvrátit nájemní smlouva ani výpověď Ing. S., neboť stěžovatel netvrdil ani neprokázal jiný zcela nový a odlišný skutkový stav věci, totiž, že by nájem těchto prostor svědčil insolvenčnímu správci právě za účelem skladování strojů na výrobu tabáku a tabákových výrobků, tedy sepjetí nájemce s těmito výrobky. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 9 Afs 59/2008-80, jež stěžovatel v bodě 15 podání ze dne 15. 5. 2023 cituje, avšak vyvozuje z něho nesprávný závěr, totiž vyslovil, že odpovědnost za neoprávněné skladování nelze spojovat pouze s prostorem, nýbrž v první řadě se skladovanými výrobky a jejich detentorem. Tvrzení stěžovatele, že „jiná spojitost než právě ony prostory, neexistuje“, tak nemá v uvedeném rozsudku oporu.

[21] Městský soud dospěl k závěru, že návrhy stěžovatele na dokazování nemohly vést k přehodnocení skutkových a právních závěrů vyplývajících z prvního rozsudku NSS a potažmo druhého rozsudku městského soudu, jenž byly podloženy důkazy, které spolu s dalším důkladným rozsahem dokazování následně vyústily v rozsudek Krajského soudu v Brně – pobočky ve Zlíně ze dne 2. 10. 2020, č. j. 53 T 11/2015-5645, resp. usnesení Vrchního soudu v Olomouci ze dne 25. 8. 2021, č. j. 4 To 63/2020-5949, jímž byl stěžovatel jako právnická osoba uznán vinným z účastenství ve formě pomoci dle § 24 odst. 1 písm. c) trestního zákoníku na zločinu krácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1 a 2 písm. c) trestního zákoníku, a to jednáním, kterým usnadnil jinému zkrácení daně a spáchání činu ve značném rozsahu tak, že poskytl statutárním orgánům L. a J. L., kteří byli jako fyzické osoby rovněž uznáni vinnými ze zločinu krácení daně, prostory k umístění výrobní linky a k uložení tabáku a k výrobě cigaret. Trestní soud pak v bodě 159 svého rozsudku jasně uvedl skutečnosti, pro které lze přičítat porušení nebo ohrožení zájmu chráněného trestním zákonem rovněž právnické osobě.

[22] Městský soud konstatoval, že nová tvrzení a návrhy důkazů jsou uplatňovány s požadavkem na opětovné posouzení téže otázky skutečností z téhož žalobního bodu – plátcovství daně a nájem skladovacích prostor. Dle městského soudu tyto návrhy nejsou způsobilé vyvrátit výsledky hodnocení důkazů v původním řízení, které prokázaly, že stěžovatel byl zodpovědný za skladování tabákových výrobků i přesto, že prostory skladu byly pronajaty. Ostatně stěžovatel nyní pouze tvrdí a dokládá nájemní vztah k prostorám skladu, nikterak však netvrdí věcný ani konkrétní prostorový vztah nájemce – insolvenčního správce zcela jiné společnosti ve vztahu k tabákovým výrobkům a jejich detenci tímto nájemcem. Pokud stěžovatel odkazuje na došetřování poměrů nájmu žalovaným a nové rozhodnutí žalovaného ve věci ze dne 2. 8. 2022, městský soud podotkl, že v souvislosti s nájmem prostor pro Ing. S. bylo zjištěno, že jmenovaný tyto prostory užíval v souvislosti s prodejem jiných věcí v rámci insolvenčního řízení společnosti F-COMPANY, a. s. Městský soud zdůraznil, že Nejvyšší správním soudem již bylo judikováno spojení odpovědnosti za skladování nikoli jen s prostorem, nýbrž v první řadě s výrobky. Tvrzení ve vyjádření ze dne 15. 5. 2023, že je nezbytné sepjetí prostoru s předmětnými výrobky a že jiná spojitost než právě ony prostory neexistuje, označil městský soud za mylné.

[23] Městský soud dále konstatoval, že stejně jako v otázce plátcovství daně byly ve druhém zrušujícím rozsudku NSS jednoznačně a závazně jak pro městský soud, tak pro žalovaného vysloveny závěry stran samotného základu daně a výše daňové povinnosti, které se odvíjely od množství a kvality skladovaných cigaret, řezaného tabáku a tabákového odpadu. Nejvyšší správní soud zcela jednoznačně závazně vyslovil, že v daňovém řízení byly předloženy spolehlivé důkazy pro stanovení daně dokazováním, že nesrovnalosti při prvním odběru vzorků byly napraveny v rámci odvolacího řízení, a to zákonným způsobem, a za zásadní považoval i dokazování v trestním řízení, v němž byla prokázána identita

odebraných a analyzovaných vzorků v množství a kvalitě tak, jak z nich vycházel správce daně v daňovém řízení. Nejvyšší správní soud výslovně konstatoval, že považuje vyčíslení výše daňové povinnosti částkou 9 639 319 Kč za správné. Na základě uvedeného tedy již nelze dle městského soudu zpochybňovat zákonnost provedených důkazů v daňovém řízení, které byly osvědčeny jako skutkově průkazné i po rozsáhlém dokazování v trestním řízení.

[24] Dle městského soudu stěžovatel ani v nových vyjádřeních ze dne 15. 5. 2023 a 15. 6. 2023 nepředestřel takové skutkové okolnosti a takové důkazy, které by šly nad rámec dokazování a právního vyhodnocení věci jak Nejvyšším správním soudem, tak soudy v trestní věci v důkazní síle a rozsahu, který by odůvodňoval výjimku z pravidla vázanosti správních orgánů pravomocnými rozhodnutími soudů. Stěžovatel pouze rozsáhle popírá již v uvedených řízeních posouzené skutečnosti vyvěrající z důkazů, z nichž vycházelo daňové řízení, a které, doplněné i výsledky řady svědků v řízení trestním, jsou přenositelné zpět pro účely posouzení zákonnosti daňového řízení.

[25] Pokud stěžovatel v novém vyjádření namítá „*definici kruhem*“, tj. že v trestní věci u Krajského soudu v Brně soud při uvedení částky zkrácené daně vycházel z rozhodnutí žalovaného, které však bylo zrušeno městským soudem, je tato skutečnost irelevantní, neboť je jen pomíjivě věcně a časově pravdivá. Věcně proto, že rozhodnutí celních orgánů v dané věci bylo jen jedním z důkazů v trestním řízení, neboť trestní soud sám provedl rozsáhlé dokazování jak výsledky svědků, znalců, tak i listinami ke skutkovému stavu, a toto dokazování potvrdilo základ daně, resp. výši daňové povinnosti v rozsahu, jenž odpovídal zjištěním správce daně a výši daně v původním rozhodnutí žalovaného. Časově proto, že rozsudek městského soudu byl rozsudkem NSS zrušen a napadené rozhodnutí žalovaného bylo shledáno zákonným. Proto i námitka „*definice kruhem*“ nemohla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí, když ve výsledku a v souladu s již shora zmíněným smyslem pravidla vázanosti správních orgánů pravomocným rozhodnutím soudu byla daňová povinnost pravomocně stanovena.

[26] Městský soud vázán právními názory v závěrech zrušujících rozsudků NSS, sám neshledal, že by na základě dalších tvrzení a důkazních návrhů stěžovatele ze dne 15. 5. 2023 a ze dne 15. 6. 2023 vyšly najevo skutečnosti, které by přinesly zásadní zvrat v posouzení skutkového i právního stavu věci, nebyly dány důvody pro jiné posouzení věci a zrušení napadeného rozhodnutí. Nadto z rozsudků Nejvyššího správního soudu zřetelně vyplývalo, jaký právní názor tento soud k oběma sporným otázkám zaujal a z jakých důvodů. Nebyl tedy naplněn ani další judikatorní předpoklad, že k prolomení pravidla vázanosti správních orgánů právním názorem soudu může dojít jen při nedostatku zřetelně formulovaného názoru soudu.

[27] Městský soud neshledal žalobní námitky důvodnými a dospěl k závěru, že správní orgány obou stupňů nepochybily ve skutkovém a právním posouzení věci, shromáždily dostatečné podklady ke svým závěrům, podrobně s nimi pracovaly, několikrát v úředních postupech daňového řízení s nimi stěžovatele seznámily a svá zjištění skutkově i po právní stránce náležitě zhodnotily. Soud proto podanou žalobu podle § 78 odst. 8 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[28] V **kasáční stížnosti** stěžovatel uvádí důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Vytýkané nezákonnosti a vady řízení spatřuje především v tom, že městský soud nepřipustil důkazy týkající se osoby plátce daně, přičemž následně setrval na stanovisku, že plátcem daně je stěžovatel; neúplně zjistil skutkový stav a připustil v řízení ten stav, že žalovaný některé skutečnosti zásadní pro posouzení věci tají. Stěžovatel namítá, že mu je stejně jako v řízení správním, tak i v řízení soudním bráněno prokázat skutečný stav věci,

pokračování

neboť jsou mu odmítány důkazy. Zdůrazňuje, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2021, č. j. 5 Afs 458/2019-83, byl vynesen předtím, než proběhlo další dokazování, především výslech svědka Mgr. Ing. S., a než z výsledků dokazování vyšly najevo nové okolnosti týkající se osoby plátce daně. Opětovně poukazuje na to, že otázku osoby plátce daně otevřel novými důkazy sám žalovaný, když zaslal stěžovateli „*Náčrtek prostor, kde se nacházela nelegální výroba cigaret a sklad tabáku*“; tento náčrtek nebyl součástí správního spisu a jde tedy o důkazní novum předložené žalovaným; městský soud důkaz pořízený žalovaným bezdůvodně pomíjí. Stěžovatel dále popisuje okolnosti uzavření nájemní smlouvy a opětovně namítá, že není vlastníkem tabákových výrobků, tvrdí, že Mgr. Ing. S. prostory ve vlastnictví stěžovatele jednak měl formálně pronajaty, jednak je fakticky užíval a užívat je až do 31. 8. 2012 bez dalšího a bez jakéhokoli omezení mohl, a to vše na rozdíl od stěžovatele, který byl z užívání formálně i fakticky vyloučen; prostorům, kde byl tabák nalezen, byl tedy daleko blíže než stěžovatel právě Mgr. Ing. S. (a to bez ohledu na to, zda tam nějaké věci měl uskladněné či nikoli), a jeho sepětí s prostory bylo daleko bližší. Stěžovatel zdůrazňuje, že pokud nepochybně důvěryhodný svědek vypověděl, že došlo pouze k ústní dohodě o změně pronajatých prostor, má to nepochybně přednost před nedostatkem písemné formy.

[29] Stěžovatel se dále vyjadřuje k obsahu soudního spisu sp. zn. 53 T 11/2015, poukazuje na existenci osoby „celníka P.“ a „spisu v režimu V“ a jeho souvztažnosti s projednávanou věcí. Poukazuje na to, že ve správním spise nejsou založeny žádné listiny, které by se ke dni 7. 2. 2020 nacházely v režimu „V“. Stěžovatel proto požadoval, aby městský soud uložil žalovanému ztotožnit osobu „celníka P.“ a navrhl jeho výslech, a to k okolnostem jeho návštěvy u soudce JUDr. D., dále ke zjištění, jaké materiály v režimu „V“ mu „celník P.“ předkládal a čeho se týkaly, tedy zda neobsahovaly údaje např. o předstíraném převodu tabáku. Této žádosti, resp. tomuto důkaznímu návrhu, však městský soud nevyhověl. Stěžovatel dovozuje, že žalovaný disponuje důkazy (spisem v režimu „V“), které se týkají překládky tabáku, které však žalovaný tají. Stěžovatel se dále ohrazuje proti postupu celních orgánů, tvrdí, že jejich rozhodnutí jsou založena na nezákonně získaných poznacích či poznacích vykonstruovaných, přičemž tuto skutečnost přenesl městský soud do svého rozhodnutí.

[30] Stěžovatel dále namítá, že zůstaly nevyřešeny následující žalobní body: a) nesprávné a nezákonné vyměření daně, b) nesprávné hodnocení důkazů, c) nesprávné právní posouzení některých skutečností, d) nezákonný postup správce daně, který vyšel najevo po podání žaloby, e) nesprávné určení plátce daně.

[31] Stěžovatel opakovaně tvrdí, že byl ke skladování (strojů) přinucen, resp. (ohledně cigaret a tabáku) o něm nevěděl; v této souvislosti poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2016, sp. zn. 1 T 6/2016 a uvádí, že městský soud z něj vyvozuje chybné závěry, resp. vybírá si pouze skutečnosti, které se mu hodí; dále stěžovatel předestírá svoji verzi věcných souvislostí ohledně kupní smlouvy na stroje. Dále stěžovatel popisuje okolnosti spojené se zabavením tabákových výrobků a poukazuje na výpovědi některých osob v trestním řízení. Poukazuje na to, že pokud žalovaný předem věděl, že dojde k překládce tabákových výrobků, nutně věděl také o jejich přepravě; plátcem spotřební daně se tak nutně musely stát osoby vybrané výrobky přepravující. Svou nečinností tak žalovaný umožnil těmto osobám vyhnout se daňové povinnosti, přičemž nezodpovězenou otázkou zůstává proč, a daňovou povinnost tak žalovaný přenesl na stěžovatele.

[32] Stěžovatel také poukazuje na to, že žalovaný tvrdí spolupráci se slovenskými kolegy, o které se celní správa zmiňuje v tiskové zprávě ze dne 7. 11. 2012 a která je stále umístěna

na oficiálním webu celní správy, jakož i navazující sdělení Generálního ředitelství cel o tom, že formální spolupráce se slovenskými celníky navázána nebyla. Stěžovatel uvedené vykládá (jedině možně) tak, že formální, tedy ve smyslu oficiální a zákonná, spolupráce se slovenskými celníky navázána nebyla, avšak byla navázána spolupráce neformální. Trestní řád ani daňový řád však pojem neformální spolupráce nezná, a to se všemi důsledky, které z takovéto neformální spolupráce celní správy, mající postavení policejního orgánu či správce daně, plynou – totiž že neformální spolupráce, jejíž obsah žalovaný nadto tají, zatížila řízení opět nezákonností, pro kterou nemůže z řízení vzejít zákonné rozhodnutí. Dle stěžovatele z takto „netransparentně, podivně a tajemně“ vedeného řízení nemůže vzejít zákonné rozhodnutí.

[33] Stěžovatel opět poukazuje na nevyřešení otázky kvality a kvantity tabáku a tabákových výrobků. Dle stěžovatele městský soud zjevně nepochopil podstatu žalobních námitek, proč se s nimi nevypořádal. Jestliže první odběry jsou (samotným správcem daně) prohlášeny za nezákonné, pak nelze výsledky těchto prvních nezákonných odběrů porovnávat s výsledky jakýchkoli odběrů dalších, a ze shody výsledků dovozovat totožnost zajištěných věcí. Jestliže pracovník správce daně Mgr. B. odebral vzorek sestávající ze dvou dílčích vzorků zabalených do dvou sáčků, avšak do laboratoře dorazil vzorek zabalený jakkoli jinak, se vzorkem bylo manipulováno. Tím, že se městský soud nevypořádal s tvrzeními a žalobními body uplatněnými v žalobě, učinil své rozhodnutí jednak nepřezkoumatelným, jednak nereagoval na argumentaci stěžovatele.

[34] Stěžovatel upozorňuje na skutečnost, že městský soud i Nejvyšší správní soud opakovaně odkazuje na skutečnosti vyplývající z rozsudku Krajského soudu v Brně, pobočka ve Zlíně, a z usnesení Vrchního soudu v Olomouci. To má však oporu v zrušeném rozhodnutí žalovaného.

[35] Žalovaný vyjádření ke kasační stížnosti nepodal.

[36] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti a splnění podmínek povinného právního zastoupení se zabýval předně tím, zda je kasační stížnost přípustná.

[37] Možnost účastníků řízení napadnout nové rozhodnutí krajského soudu kasační stížností je omezena § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle něhož je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno kasačním soudem; to neplatí, je-li jako kasační důvod uplatněna námitka, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Takovou námitku stěžovatel nevznesl.

[38] Ze zákazu opakované kasační stížnosti dovodila judikatura nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. K zásadnímu sjednocení rozhodovací činnosti k této otázce došlo usnesením rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165 (publ. pod č. 2365/2011 Sb. NSS), v němž zdejší soud uvedl, že citované „*ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. I tyto výjimky je nutno vnímat v kontextu citovaného ustanovení, tedy tak, že námitky opakované kasační stížnosti se musí pohybovat [...] v mezích závěrů Nejvyššího správního soudu, které v dané věci vyslovil, anebo musí směřovat k právní otázce v první kasační stížnosti neřešené proto, že [...] řešena být nemohla.*“ O takový případ se v nyní projednávané věci nejedná.

pokračování

[39] Rovněž Ústavní soud se problematikou nepřipustnosti kasační stížnosti dle zmíněného zákonného ustanovení ve své judikatuře zabýval; např. již v nálezu sp. zn. IV. ÚS 136/05, ze dne 8. 6. 2005 (N 119/37 SbNU 519) konstatoval, že samo o sobě § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. „*prima facie žádné rysy protiústavnosti nevykazuje*“, a doplnil, že je však třeba toto ustanovení interpretovat způsobem ústavně souladným. Ústavní soud dále poukázal na to, že smyslem a účelem zákonem založené nepřipustnosti kasační stížnosti v tomto případě „*je nepochybně skutečně to, aby Nejvyšší správní soud se znovu nemusel zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Podrobit takovéto rozhodnutí novému přezkumu v rámci řízení o kasační stížnosti by bylo zcela nesmyslné, neboť ve svých důsledcích by v případě připuštění nového přezkumu mohly nastat toliko dvě možné situace. Buď by totiž kasační soud setrval na svém původním právním názoru (takže by věcné projednání kasační stížnosti nemělo pro stěžovatele naprosto žádný význam), nebo by vyslovil právní názor jiný (takže by postupně rozličnými právními názory zcela rozvrátil právní jistotu a popřel princip předvídatelnosti soudních rozhodnutí)*“. K tomu Ústavní soud dodal, že „*[v]ztáhnout však citované ustanovení též na případy, kdy Nejvyšší správní soud pouze vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení, resp. nedostatečně zjištěný skutkový stav, by ve svých důsledcích, v rozporu i s úmyslem zákonodárce mohlo vést k naprosté zbytečnosti Nejvyššího správního soudu, neboť byl-li by výklad předestřený v projednávané věci Nejvyšším správním soudem přípustný, mohl by tento soud v každé projednávané věci vždy prvním kasačním rozhodnutím vytknout jakoukoli (třebas i malichernou) procesní vadu a poté v druhém kasačním řízení kasační stížnost odmítnout, a tím odmítnout i věcný přezkum naříkaného rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva*“ (viz též nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 4397/12, ze dne 9. 2. 2016; obdobně viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, či nálezy ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07, či usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2008, č. j. 2 Afs 26/2008-119).

[40] Stěžovatel opětovně rozporuje otázku osoby plátce daně, k čemuž navrhl nové dokazování nájemní smlouvou a výsledkem Ing. S. k existenci nájmu třetího subjektu, který budovu C v době zásahu žalovaného využíval, což považuje za okolnost, která vede k podstatné změně skutkového stavu, v jejímž důsledku může dojít k prolomení vázanosti vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, resp. městského soudu. Dále rozporuje také již soudy posouzenou otázku kvantity a kvality tabáku a tabákových výrobků s tím, že Nejvyšší správní soud zjevně minul podstatu námitek, které spočívaly v tom, že byly-li první odběry vzorků tabáku prohlášeny za nezákonné, pak nelze výsledky těchto prvních nezákonných odběrů porovnávat s výsledky jakýchkoli odběrů dalších a ze shody výsledků dovozovat totožnost zajištěných věcí. V souvislosti se základem daně namítl shodně jako v žalobě „definici kruhem“ spočívající v tom, že trestní rozsudek Krajského soudu v Brně, pobočky ve Zlíně, vycházel co do výše způsobené škody (daňového úniku) z napadeného rozhodnutí žalovaného, které však v době vyhlášení trestního rozsudku neexistovalo, neboť bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 18. 10. 2019, č. j. 9 Af 34/2016-159.

[41] Jak již správně konstatoval městský soud, Nejvyšší správní soud jednoznačně a závazně jak pro městský soud, tak pro žalovaného vyslovil právní názor jak ohledně postavení stěžovatele jakožto plátce spotřební daně, tak co se týče samotného způsobu stanovení a výše daňové povinnosti, které se odvíjely od množství a kvality skladovaných cigaret, řezaného tabáku a tabákového odpadu. Nejvyšší správní soud rovněž zcela jednoznačně závazně vyslovil, že v daňovém řízení byly předloženy dostatečně spolehlivé důkazy pro stanovení daně dokazováním, že nesrovnalosti při prvním odběru vzorků byly

napraveny v rámci odvolacího řízení, a to zákonným způsobem. Nejvyšší správní soud výslovně konstatoval, že považuje vyčíslení výše daně částkou 9 639 319 Kč za správné. Na základě uvedeného tedy již nelze opětovně úspěšně zpochybňovat zákonnost provedených důkazů v daňovém řízení a opětovně se zabývat kasačními námitkami, které stěžovatel opakovaně vznáší.

[42] Nejvyšší správní soud je v nyní vedeném řízení o kasační stížnosti vázán závazným právním názorem, který sám v téže věci vyslovil v předchozích zrušujících rozsudcích. Tato vázanost právním názorem může být prolomena pouze v případě změny skutkových zjištění či právních poměrů nebo dojde-li k podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský (městský) soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen respektovat v novém rozhodnutí: „*Takový případ nastane např. tehdy, uváží-li v mezidobí mezi prvním zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu a jeho rozhodováním v téže věci o opětovné kasační stížnosti o rozhodné právní otázce jinak Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Evropský soudní dvůr, ale i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v řízení podle § 17 s. ř. s. nebo plénium či kolegium ve stanovisku přijatém podle § 19 s. ř. s.*“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007-56). Žádný z výše nastíněných případů však v projednávané věci nenastal.

[43] Pokud stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 A 110/2002-25, je třeba uvést, že ten se týká možnosti výjimečně prolomit povinnost vázanosti právním názorem soudu v rámci správního řízení po zrušení rozhodnutí správního orgánu, nikoliv v řízení soudním. Uvedený odkaz tedy není na projednávanou věc přílehlavý.

[44] Stěžovatel se sice - co se týče jeho postavení jakožto plátce daně - dovolává změny skutkových okolností, k čemuž navrhoval provedení nových důkazů, nicméně mu nelze přisvědčit. Jak zcela správně uvedl již městský soud, nově navrhované důkazy nic na závěrech, které Nejvyšší správní soud vyslovil, nemění. Předně je třeba upozornit, že krajský soud je vázán právním a skutkovým stavem, který existoval v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného (§75 odst. 2 s. ř. s.). Nové skutečnosti obecně mohou být popřípadě důvodem pro obnovu řízení ve smyslu § 117 daňového řádu (ovšem za předpokladu naplnění tam stanovených taxativních zákonných podmínek), nemůže je však poprvé posuzovat nad rámec závazného právního názoru krajský soud, potažmo Nejvyšší správní soud. Námitku ohledně pronájmu prostor haly Mgr. Ing. J. S., insolvenčnímu správci společnosti F-Company, je proto třeba označit s přihlédnutím k uplatnění zásady dispoziční a koncentrační (§ 72 odst. 1 ve spojení s § 71 odst. 2 s. ř. s.) za nepřípustnou. V podané žalobě ze dne 19. 4. 2016 nebyla uplatněna žádná žalobní námitka ani skutkové tvrzení, že by žalovaný nesprávně posoudil určení plátcovství ve vztahu k nyní namítanému nájemci, případně že by žalovaný neprovedl dokazování v této souvislosti. Námitku uplatnil stěžovatel teprve dne 15. 5. 2023, tedy více než sedm let po uplynutí lhůty podle § 71 odst. 2 s. ř. s. Nejvyšší správní soud přitom neshledal žádné objektivní okolnosti, které by stěžovateli bránily v uplatnění takové žalobní námítky, neboť stěžovatel v době podání žaloby zcela zjevně věděl, kde byly tabákové výrobky skladovány (v rámci celé haly C v obci Lužkovice) a jako vlastník skladových prostor zcela jistě věděl, zda má k těmto prostorám, resp. k jejich menší části, závazkové právo i jiná osoba (o čemž svědčí stěžovatelem předložená uzavřená nájemní smlouva ze dne 1. 4. 2011). Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku, osoba, která vyrábí nebo skladuje tabákové výrobky, nemusí být vůbec vlastníkem těchto výrobků, přesto je odpovědná za daň, je plátcem daně. V dané věci byly zajištěny tabákové výrobky v rámci skladování; to bylo důvodem, proč byl prověřován vlastník nemovitostí, tedy stěžovatel. Nejvyšší správní soud podotýká, že v trestním řízení byl stěžovatel odsouzen za to, že poskytl k dané nelegální činnosti prostory ke skladování

pokračování

tabákových výrobků (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 2. 10. 2020, č. j. 53 T 11/2015-5645, a rozsudek Vrchního soudu v Olomouci ze dne 25. 8. 2021, č. j. 4 To 63/2020-5949). Pravomocným rozhodnutím trestního soudu je vázán jak správce daně (§ 99 daňového řádu), tak i správní soud (§ 52 s. ř. s.).

[45] Stěžovatel v kasační stížnosti rovněž pouze opakuje námitky, které již byly součástí žaloby, mnoha jeho písemných doplnění a předchozích řízení před městským soudem. Námitky stran tvrzené manipulace se vzorky a zajištěnými tabákovými výrobky, jakož i tvrzené vady řízení, byly již rovněž posouzeny v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2023, č. j. 5 Afs 374/2021-54; zdejší soud přitom dospěl k závěru, že v průběhu řízení před celními orgány nedošlo k takovým závažným vadám, jež by mohly mít za následek nezákonnost rozhodnutí; pochybení při odběru vzorků byla zákonným způsobem napravena, stěžovatel byl rovněž provedeným odběrům přítomen. Obdobně námitky stran nezákonného postupu žalovaného, nesprávného dokazování a „definice kruhem“ byly již opakovaně posouzeny Nejvyšším správním soudem. Stěžovatel se rovněž mylí, tvrdí-li, že trestní soudy chybně vycházely z rozhodnutí žalovaného, které bylo zrušeno městským soudem. Nelze totiž přehlédnout, že rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 374/2021-54, ze dne 17. 2. 2023, napadené rozhodnutí žalovaného opět „obživlo“ se všemi účinky (viz § 124a daňového řádu), nelze je tedy považovat za zrušené.

[46] Stěžovatel rovněž uplatňuje výhrady k provedení dokazování v trestním řízení ohledně dovozu a překládky tabákových výrobků, poukázal na utajený spis „V“ předložený v trestním řízení soudci, na odposlechy celní správy a na to, že celé pozadí dovozu tabáku má zdroj v jiné obci (Řídké). Nutno uvést, že stěžovatel poněkud chaoticky spojuje daňové řízení a trestní řízení, dovozuje, že daňové řízení bylo vedeno nezákonně, neboť v trestním řízení byly činěny nesprávné úkony nebo nebyly provedeny důkazy dle představ stěžovatele. Námitky stěžovatele ohledně „netransparentně, podivně a tajemně“ vedeného řízení jsou v rovině pouhých spekulací.

[47] Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50, publ. pod č. 4321/2022 Sb. NSS, konstatoval: „*V případě přezkumu rozhodnutí správních orgánů (§ 65 s. ř. s.) je správní soudnictví vybudováno na kasačním principu spojeném se závazností právního názoru vysloveného soudy. Tato kasační závaznost se uplatňuje v rozsahu rozhodování konkrétní věci (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 11. 2019, č. j. 4 As 3/2018-50, č. 4015/2020 Sb. NSS, bod 32). Kasační závaznost vysloveného právního názoru je odrazem zájmu na efektivním fungování správního soudnictví, v němž nedochází k opakovanému přehodnocování již zodpovězených otázek. Jak totiž v této souvislosti judikuje i Ústavní soud, „v jednotlivých případech je konečnost sporu nepostradatelným znakem spravedlivého procesu“ [nález ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05 (N 190/47 SbNU 465), bod 58]. Zákonodárce upravil některé aspekty kasační závaznosti výslovně. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. Stejně tak je správní orgán při vydávání nového rozhodnutí vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku podle § 78 odst. 5 s. ř. s. Od novely soudního řádu správního provedené zákonem č. 303/2011 Sb. platí, že Nejvyšší správní soud může spolu se zrušením rozhodnutí krajského soudu přistoupit přímo ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí správního orgánu; v takovém případě je správní orgán při vydávání nového rozhodnutí rovněž vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, a to podle § 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) části věty za středníkem s. ř. s. (...) Judikatura Nejvyššího správního soudu vychází z principu, že právní názor je v konkrétní věci kasačně závazný nejen pro ten orgán, jehož rozhodnutí bylo zrušeno, ale rovněž pro orgán, který zrušující rozhodnutí*

vydal. Právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený při zrušení rozhodnutí krajského soudu tak zavazuje nejen krajský soud, ale i Nejvyšší správní soud samotný; o překonání kasačně závazného právního názoru přitom nelze usilovat ani předložením věci rozšířenému senátu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS.). To platí dokonce i tehdy, pokud lze daný názor pokládat za judikaturní exces (usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 11. 2019, č. j. 4 As 3/2018-50, č. 4015/2020 Sb. NSS, bod 33).“

[48] Nejvyšší správní soud uzavírá, že přezkum nyní napadeného rozsudku městského soudu lze vést pouze v rozsahu, zda městský soud nevybočil z vysloveného právního názoru v rozsudku sp. zn. 5 Afs 458/2019, resp. sp. zn. 5 Afs 374/2021. Nic takového Nejvyšší správní soud nezjistil, ostatně stěžovatel to ani nenamítal. Městský soud vypořádal dostatečně všechny žalobní námitky, přičemž se řídil závazným právním názorem jak v otázce posouzení plátcovství, tak v otázce rozsahu daňové povinnosti a výše daně. Úvahy, ze kterých městský soud vycházel, mají oporu ve spise a nejsou s ním v rozporu.

[49] Nejvyšší správní soud konstatuje, že námitky, které stěžovatel v kasační stížnosti přdestřel k řešení, byly již opakovaně Nejvyšším správním soudem posouzeny. Nejvyšší správní soud neshledal žádný důvod pro revizi svého závazného právního názoru, který v předchozích rozsudcích vyslovil a v jehož intencích městský soud rozhodl. Kasační stížnost proto pro nepřipustnost odmítl.

[50] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst.3 ve spojení s § 120 s. ř. s.; žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

Poučení: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. dubna 2024

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu