



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Mariana Kokeše a Lubomíra Majerčíka v právní věci

žalobce: **Z. M.**
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 3. 2021, č. j. 14578/2021-900000-314

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Výrokem I. shora označeného rozhodnutí žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr ze dne 31. 8. 2020, č. j. 63325/2020-640000-31, jímž Celní úřad pro Zlínský kraj (dále též „celní úřad“) žalobci vyměřil spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období březen 2017. Žalobce se podle celního úřadu stal plátcem spotřební daně, neboť

skladováním uvedl do volného daňového oběhu cigarety, které jsou předmětem daně dle § 101 odst. 3 písm. a) bod 1. zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období (dále jen „zákon o spotřební dani“), aniž by prokázal, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo oprávněně nabyté bez daně. Žalobci vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit dnem zjištění, kdy cigarety jako plátce daně držel, tedy dnem 6. 3. 2017, kdy byly předmětné cigarety zajištěny Policií ČR při domovních prohlídkách v nemovitostech na adresách J. 504, Ch., resp. S. 3337/40, K.

2. Výrokem II. napadeného rozhodnutí žalovaný potvrdil platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně ze dne 31. 8. 2020, č. j. 63326/2020-640000-31, opravil pouze zjevnou chybu v psaní. Chybně uvedenou částku pokuty „*ve výši: 0,50 %*“ nahradil slovy „*ve výši 5 %*“.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Žalobce brojí proti oběma výrokům napadeného rozhodnutí. Zaprvé namítá, že celní orgány spotřební daň stanovovaly v nesprávném zdaňovacím období. Nějaká osoba totiž předmětné výrobky nabyla již 13. 12. 2016, o čemž celní orgány věděly, avšak nekonal. Vyměření daně v březnu 2017 je nezákonné, jelikož v tomto období žalobci nemohla vzniknout daňová povinnost.
4. Druhý okruh námitek směřuje proti označení osoby žalobce za skladovatele předmětných výrobků. Bylo prokázáno, že žalobce neměl klíče od skladů, tyto objekty ani nevladl. Skutečným skladovatelem byla podle žalobce společnost STAR Distribution s.r.o. Celní orgány přitom staví svoji argumentaci na závěrech z trestního řízení s žalobcem, porušily tak zásadu bezprostřednosti dokazování. Zároveň nepřihlédly k důkazům ve prospěch žalobce.
5. Zatřetí, předmětné výrobky nespádají pod definici „cigarety“ dle § 101 odst. 3 písm. a) zákona o spotřební dani, a nemohou být tedy předmětem daně. Žalovaný provedl interpretaci neurčitého pojmu „tabákový provazec“, jenž nesprávně ztotožnil s termínem „smotek“, který používá i směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. 6. 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků. Pojem „smotek“ ale zcela v jiném smyslu používá i § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřební dani. Žalobce k tomu poukázal na nejasnou praxi celních orgánů ohledně cigaretové náplně IQOS (Heets). Žalobce vyráběl předmětné výrobky tak, že dutinky z cigaretového papíru průmyslovou manipulací plnil tabákovým provazcem. Ustanovení § 101 odst. 3 písm. a) zákona o spotřební dani však počítá pouze s „jednoduchou neprůmyslovou manipulací“. Nemůže jít tedy o cigarety ve smyslu zákona o spotřební dani. Žalobce odkázal na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 24. 9. 1998, věc C-319/96, který vysvětluje rozdíl mezi cigaretou a tabákovým provazcem. Žalovaný taktéž nadále pro určení, zda je výrobek cigaretou, či nikoliv, aplikuje § 38 odst. 2 již neúčinného zákona č. 587/1992 Sb. Žalobce při svém podnikání vždy postupoval v dobré víře a legitimně očekával, že předmětné výrobky nejsou předmětem daně, o čemž informoval daňové orgány. Žalobce, jako osoba neznalá daňové problematiky, důvěřoval Ing. K., který jej přesvědčil o mezeře v zákoně umožňující výjimky ze zdanění průmyslově plněných dutinek z cigaretového papíru. Žalobce rozporuje i počet zabavených cigaret během domovních prohlídek.
6. Čtvrtý žalobní bod směřuje do porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobce totiž v odvolání popsál rozsudek, vyznívající v jeho prospěch (bez označení čísla jednacího).

Žalovaný dohledal rozsudek Krajského soudu v Brně, pobočka ve Zlíně, ze dne 2. 10. 2020, č. j. 35 T 11/2015-5645, jeho závěry však vyhodnotil v neprospěch žalobce. Nedal však žalobci příležitost na závěry citovaného rozsudku reagovat, což zakládá překvapivost napadeného rozhodnutí.

7. Závěrem žalobce namítá, že žalovaný nesprávně stanovil sazbu daně. Vycházejí z cenového rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 21. 12. 2016, č. j. 12/T/2016, (dále jen „cenové rozhodnutí“) určil zdanění předmětných výrobků jako by šlo o cigarety značky Marlboro. Šlo však dle žalovaného o padělky, tudíž nebyly uvedeny v cenovém rozhodnutí. Pak ale dle žalobce není možné aplikovat § 103 zákona o spotřební dani. Současně je otázkou, zda by výrobky neměly být daněny spíše jako tabák ke kouření dle § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřební dani. I kdyby pak bylo možné přistoupit na analogickou aplikaci cenového rozhodnutí, nabízí se dva možné přístupy. Žalovaný nesmyslně zvolil základ daně podle nejbližšího produktu dle názvu (Marlboro). Pokud by žalobce zvolil jinou značkovou dutinku, pak by nejspíše došlo ke zdanění dle jiného produktu, což je zjevně absurdní. Takový postup je dle žalobce v rozporu se zásadou *in dubio pro mitius*. Kvalita naplněné dutinky z cigaretového papíru je odlišná od kvality cigarety vyrobené na tabákovém stroji Philips Morris. Podle žalobce měl žalovaný zvolit naopak produkt z cenového rozhodnutí, který se předmětným výrobkům blíží co do rozměrů.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě, replika žalobce a další podání účastníků řízení

8. Ve vyjádření k žalobě žalovaný v první řadě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nejprve upozornil, že žalobcem předestřený skutkový stav neodpovídá skutkovému stavu zjištěnému v daňovém i trestním řízení, vedeném u Krajského soudu, pobočky ve Zlíně pod sp. zn. 62 T 2/2019. K určenému zdaňovacímu období žalovaný uvádí, že nelze vždy absolutisticky aplikovat § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřební dani. Rozhodný je vždy okamžik, kdy správce daně měl možnost reálně zjistit, zda daňovému subjektu vznikla daňová povinnost. Tuto možnost správce daně ke dni 13. 12. 2013 rozhodně neměl. V tento den teprve Policie ČR vůbec zjišťovala, zda došlo k dovozu tabákových výrobků. Kvalifikovaný odhad o jejich množství i druhu však bylo možné učinit až po domovních prohlídkách, tedy v březnu 2017.
9. Pro určení žalobce jako skladovatele předmětných výrobků bylo podle žalovaného stěžejní, že žalobce nad nimi vykonával faktické panství. Žalovaný zároveň nesouhlasí, že by nemohl vycházet z podkladů trestního řízení, k porušení zásady bezprostřednosti nedošlo. Žalobcem citované rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou nepřiléhavé, nebo nevznívají ve prospěch žalobních tvrzení. Celní orgány taktéž řádně přihlédly ke všem důkazům, a to i těm ve prospěch žalobce. Především z odposlechů Policie ČR však vyplynulo, že většina těchto důkazů byla žalobcem vytvořena za účelem zastření jeho trestní činnosti. Z provedeného dokazování pak jednoznačně vyplývá, že společnost STAR Distribution s.r.o. byla ovládána žalobcem.
10. K argumentaci ohledně „tabákového provazce“ žalovaný uvádí, že jde o dopředu vykonstruovanou taktiku žalobce k vyhnutí se trestní odpovědnosti, tak i daňové povinnosti. Předmětné výrobky jsou cigaretami dle § 101 odst. 3 písm. a) bod 1. zákona o spotřební dani, což potvrdila i Celně technická laboratoř. Jde taktéž o naprosto odlišné výrobky od cigaretových náplní IQOS (Heets). Argumentaci zákonem č. 587/1992 Sb. žalovaný nerozumí, nevztahuje se na ni ani judikatura Soudního dvora Evropské unie,

citovaná žalobcem. Žalobci nesvědčí dobrá víra, v trestním řízení byl prokázán přímý úmysl páchat trestnou činnost. K výhradám žalobce ohledně počtu zabavených cigaret žalovaný uvádí, že protokoly z domovních prohlídek nejsou jediným podkladem pro stanovení množství. Při domovních prohlídkách byly kromě zabalených hotových krabiček zajištěny také volně ložené cigarety a krabice s blíže nestanoveným počtem krabiček. Toto množství muselo být následně přepočítáno. Celní orgány pak neměly tyto vybrané výrobky ve své dispozici, ale vycházely z údajů trestního řízení, ve kterém bylo množství zajištěných cigaret stanoveno. Toto množství odpovídá množství uvedenému v rozsudku Krajského soudu v Brně, pobočka ve Zlíně, ze dne 9.4.2019 č. j. 68 T 2 /2019-2109 a žalobcem nebylo nikdy dříve zpochybněno.

11. Žalovaný dle svých slov neporušil § 115 odst. 2 daňového řádu. Naopak postupoval v odvolacím řízení nad rámec svých povinností, když dohledal žalobcem pouze popsany rozsudek. Ten se navíc týká jiné daňové věci a zcela jiného daňového subjektu, kdy z těchto důvodů je žalovaný vázán povinností mlčenlivosti, neboť tento rozsudek (vydaný v trestní věci) není běžně veřejně dostupný. Žalovaný se tak s tímto rozsudkem byl schopen seznámit na základě své úřední činnosti a zařadil jej pouze do neveřejné části daňového spisu žalobce. Proto s ním ani nemohl žalobce seznámit. Žalovaný je přesvědčen, že spotřební daň byla žalobci vyměřena správně, a to dle sazby daně výrobku, jenž byl předmětným padělkům cigaret nejbližší. Zdanění padělků jako tabáku nepřichází v úvahu.
12. Žalobce v podání ze dne 6. 9. 2021 navrhl provedení výslechu pana Ing. V. K. (k odbornému výkladu pojmu „tabákový provazec“) a předvolání zástupce celní správy pana plk. Mgr. M. O., který vydal zamítavé stanovisko k odvolání žalobce, neboť je dán extrémní rozpor mezi stavem věci v celní správou dovozené podobě a ustanovením § 101 zákona o spotřební dani.
13. Žalovaný s provedením důkazů nesouhlasí. Hodnocení, zda jsou výrobky v projednávané věci tabákovými provazci, je otázka právní, nikoliv skutková. Žalobcem navrhovaný svědek je navíc jeho komplicem a na trestní činnosti žalobce se aktivně podílel. Nejde tedy o věrohodného svědka. Žalovaný dále připomněl, že svědek byl již vyslechnut v trestním řízení. Ohledně druhého navrženého výslechu žalovaný podotýká, že by šlo v podstatě o výslech žalovaného, jehož vyjádření jsou dostupná jak v napadeném rozhodnutí, tak ve všech podáních předložených soudu. Jde tedy o nadbytečný důkaz.
14. Žalobce se v replice ze dne 19. 10. 2021 nejprve vymezil proti závěrům žalovaného stran skutkového stavu. Z usnesení Vrchního soudu v Olomouci č. j. 5 To 59/2019-2327, totiž vyplývá, že investiční záměr žalobce nelze považovat za trestnou činnost. Dále je třeba zohlednit přiznání vlastnictví předmětných výrobků společností STAR Distribution s.r.o. Na žalobce vlastnické právo k těmto věcem nikdy nepřešlo. Z rekapitulovaného průběhu přípravného řízení podle žalobce vyplývá, že celní orgány promarnily řadu příležitostí zjistit, že daňová povinnost vznikla žalobci dříve. Žalobce dále rozpracovává svoji argumentaci ohledně vlastnictví předmětných výrobků. Důrazně popírá, že by tyto výrobky prodával. Výpověď svědkyně E. K. popisuje nákup cigaret jiných značek (mj. slimky, tenké cigarety, a také cigarety značky LM.), které však nemohly být zpracovány na balící lince, protože v době prodeje „cigaret“ balící linka nebyla v provozu. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu musí být výrobek nejprve označen jako vybraný tabákový výrobek a teprve pak lze posuzovat jeho vhodnost ke kouření, a podle toho jej zařadit do příslušné daňové skupiny. Předmětné výrobky nebylo proto možné zařadit mezi vybrané tabákové výrobky. Žalobce se ohrazuje i proti tvrzení, že předmětné výrobky byly padělky. Konečně žalobce

odkazuje na dokument „Důkaz počtu zabavených cigaret“, jímž zpochybnil počet zabavených cigaret během domovních prohlídek.

15. Žalovaný ve vyjádření ze dne 1. 3. 2022 upozornil na rozsudek Vrchního soudu v Olomouci ze dne 15. 11. 2021, č. j. 5 To 41/2021-2926, v trestní větvi projednávané věci. Podle žalovaného mají výsledky dokazování provedeného v trestním řízení a závěry odvolacího soudu v trestní věci nepochybně zásadní vliv na rozhodnutí ve věci.
16. V podání ze dne 15. 8. 2022 žalobce dle svých slov precizuje druhý a třetí žalobní bod. Odkázal na rozhodnutí správních soudů, z nichž vyplývá, že celní orgány měly za osoby povinné k dani označit osoby mající užší vztah k zabaveným cigaretám – společnost STAR Distribution s.r.o. a V. K. Žalobce dále s odkazem na odborný článek namítá, že celní orgány nepřipustně přejaly z trestního spisu záznamy z odposlechů.
17. Žalovaný ve vyjádření uvádí, že není pravda, že by správce daně rezignoval na zjištění nejbližšího vztahu k předmětným výrobkům. Žalovaný má pochybnosti o přípustnosti námítky přejímání odposlechů z trestního spisu. Doplnuje, že i sám žalobce v žalobě na podporu svých tvrzení na důkazy z trestního spisu odkazoval.

IV. Ústní jednání konané dne 27. 11. 2024

18. Při ústním jednání jak žalobce, tak žalovaný setrvali na svých stanoviscích a argumentaci, předestřené v žalobě, resp. ve vyjádření k žalobě, replice a dalších podáních. Žalobce nadto předestřel argumentaci založenou na odborném posouzení i fyzickém předvedení předmětných výrobků, a to za účelem zpochybnění závěru žalovaného, že předmětné výrobky byly cigaretami dle § 101 odst. 3 písm. a) bod 1. zákona o spotřební dani.
19. V rámci ústního jednání krajský soud provedl jako důkaz rozsudek Vrchního soudu v Olomouci ze dne 15. 11. 2021, č. j. 5 To 41/2021-2926. Naopak pro nadbytečnost zamítl návrh žalobce na provedení důkazu výsledkem svědka Ing. V. K.

V. Posouzení věci soudem

20. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, včetně řízení předcházející jeho vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
21. Věc se týká spotřební daně z tabákových výrobků, sporné pak je, zda byl žalobce vůbec osobou povinnou k dani, zda předmětné výrobky vůbec byly předmětem daně a zda celní orgány správně stanovily sazbu daně. Žalobní námítky směřují i proti procesnímu postupu žalovaného. Žalobce svoji argumentaci rozdělil do pěti žalobních bodů, v rámci přehlednosti tomu krajský soud přizpůsobil strukturu rozsudku.

V. a) Vývoj v trestní větvi projednávané věci

22. V nyní řešené věci nelze odhlédnout od skutečnosti, že daňovému řízení předcházelo řízení trestní. Významné to je především proto, že celní orgány vycházely z řady důkazů získaných orgány činnými v trestním řízení. V době rozhodování žalovaného taktéž Krajský soud v Brně, pobočka ve Zlíně, vydal nepravomocný trestní rozsudek ze dne 30. 3. 2021, č. j. 68 T 2/2019-2767, jímž byl žalobce uznán vinným ze zločinu kráčení daně, pokusu o něj a přečinu porušení práv k ochranné známce. Žalobce se proti trestnímu rozsudku odvolal. V době po podání správní žaloby rozhodl Vrchní soud v Olomouci o odvolání v rozsudku

ze dne 15. 11. 2021, č. j. 5 To 41/2021-2926, tak, že výrok o vině žalobce za spáchané trestné činy potvrdil. Zrušil „pouze“ výrok o uložení trestu propadnutí věci.

23. Žalobce v replice uvedl, že z usnesení Vrchního soudu v Olomouci č. j. 5 To 59/2019-2327 má prý vyplývat, že investiční záměr žalobce nelze považovat za trestnou činnost. Zprvė toto usnesení soudu nedoručil, zadruhé je zde výše zmíněný meritorní rozsudek, který naopak investiční záměr žalobce za trestnou činnost jednoznačně kvalifikoval.
24. Krajský soud je v nyní řešené věci vázán nyní pravomocnými trestními rozsudky, ač tato skutečnost nastala až po rozhodnutí žalovaného, a to dle § 52 odst. 2 s. ř. s.
25. Podle § 99 odst. 1 daňového řádu platí, že vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám. Může také dát podnět příslušnému orgánu veřejné moci k zahájení řízení nebo vyzvat daňový subjekt, popřípadě jinou osobu zúčastněnou na správě daní, aby podala žádost o zahájení řízení před příslušným orgánem veřejné moci ve lhůtě, kterou správce daně určí.
26. Podle § 99 odst. 2 daňového řádu správce daně si nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přestupek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá, ani o otázkách osobního stavu.
27. Podle § 52 odst. 2 s. ř. s. platí, že soud je vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, jakož i rozhodnutím soudu o osobním stavu. O jiných otázkách si soud učiní úsudek sám; je-li tu však rozhodnutí o nich, soud z něj vychází, popřípadě tam, kde o nich náleží rozhodovat soudu, může uložit účastníkovi řízení, aby takové rozhodnutí vlastním návrhem vyvolal.
28. Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu uvádí, že daňové a trestní řízení jsou dvě samostatná řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2009, č. j. 8 Afs 86/2008-95, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 92/2015-35, rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Výsledky daňového a trestního řízení, i v případě, že je posuzován stejný skutek, nejsou vnitřně provázány, odlišují se v předmětu a účelu řízení, stejně jako v okruhu účastníků a rozložení důkazního břemene (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2024, č. j. 10 Afs 26/2024-62). Orgánům finanční správy a orgánům činným v trestním řízení zákonodárce svěřil kompetence v různých právních odvětvích, na základě jim vlastních procesních a hmotněprávních pravidel (trestní předpisy a předpisy daňové). Trestní řízení a daňové řízení, respektive jejich výsledky, proto nejsou vnitřně provázány a není mezi nimi vztah závislosti *de iure* ani *de facto*. Jak konstatoval soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2023, č. j. 6 Afs 125/2021-56, „pro výsledek daňového řízení není rozhodující skutečnost, že daňový subjekt spáchal či nespáchal nějaký trestný čin. Daňové právo není trestním právem. Svět daňového a trestního práva je oddělený, podmínkou doměření daně rozhodně není zjištění daňového trestného činu. Postupy orgánů činných v trestním řízení a správce daně se nepodmiňují. Závěry činnosti orgánů činných v trestním řízení nelze bez dalšího mechanicky vtahovat do daňové sféry, byť se v základu může jednat o stejnou nebo související obchodní operaci (rozsudek ze dne 30. 11. 2009, č. j. 8 Afs 86/2008-95; rozsudek ze dne 25. 4. 2012, č. j. 2 Afs 33/2011-78; rozsudek ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 43/2020-35, body 20-24).“ V případě daňového řízení jde o správné a úplné zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, oproti tomu v případě trestního řízení jde o zjištění,

zda byla spáchána trestná činnost, kdo ji spáchal a jaká je adekvátní sankce, přičemž cílem trestního řízení je rovněž i upevňování zákonnosti, předcházení a zamezování trestné činnosti, jakož i výchovné působení na občany (srov. bod 34 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2018, č. j. 1 Afs 220/2017-28).

29. Zároveň ale platí, že pokud je pravomocným rozhodnutím soudu v trestním řízení rozhodnuto o tom, že se určitá osoba dopustila trestného činu, je správce daně vyslovením viny v trestním rozsudku vázán. Obdobné závěry platí i pro vázanost soudu při přezkumu rozhodnutí správního (daňového) orgánu, protože podle § 52 odst. 2 s. ř. s. je soud vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Pokud je tedy pravomocným rozhodnutím soudu v trestním řízení rozhodnuto o tom, že se určitá osoba dopustila trestného činu, který spočívá ve skutku, který je zároveň podstatný pro rozhodnutí v daňovém řízení, musí v takovém případě správce daně z tohoto závěru vycházet (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014-204, bod 32, či ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 Afs 123/2016-28). Vyslovení viny v trestním řízení musí být respektováno ve všech dalších navazujících řízeních, včetně řízení před soudem, přičemž soud rozhodující ve správním soudnictví může k odsuzujícímu rozsudku trestního soudu přihlídnout i tehdy, pokud byl vydán po právní moci přezkoumávaného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2011, č. j. 4 Ads 35/2011-75, nebo ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89).
30. Nejvyšší správní soud však zdůrazňuje, že pro soud je závazný toliko výrok rozsudku, a to rozsudku odsuzujícího, který již nabyl právní moci (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Afs 33/2011-78). Jak upozornil Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 11. 1. 2024, č. j. 10 Af 38/2020-292, „[s]právce daně si může, pokud k tomu má dostatečné podklady, učinit sám úsudek o tom, že nebyla uhrazena daň, ačkoliv tímto jednáním mohlo zároveň dojít i k naplnění skutkové podstaty trestného činu. Proto nedopadá na takové posouzení § 99 odst. 2 daňového řádu, podle kterého si nemůže učinit úsudek o tom, zda byl mj. spáchán trestný čin a kdo za něj odpovídá. V takovém případě jde totiž o otázky na sobě nezávislé. Jiná je však situace, pokud je pravomocným rozhodnutím soudu v trestním řízení rozhodnuto o tom, že se určitá osoba dopustila trestného činu, který spočívá ve skutku, který je zároveň podstatný pro rozhodnutí v daňovém řízení. V takovém případě správce daně z tohoto závěru vycházet musí. Obdobné závěry platí i pro vázanost soudu při přezkumu rozhodnutí správního orgánu“ (zvýraznění doplněno krajským soudem).
31. Aplikace § 52 s. ř. s. přitom představuje legitimní prolomení zásady, že soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, bod [70], nebo rozsudek ze dne 27. 11. 2024, č. j. 2 Afs 257/2023-53).
32. Souhrnně řečeno, správní soud v souladu s § 52 odst. 2 s. ř. s. vychází z výroku rozsudku trestního soudu o vině jako celku, a to z části skutkové i právní. Je-li konkrétní skutkový závěr jednoznačně vtělen do samého výroku odsuzujícího rozsudku, je tímto skutkovým zjištěním soud ve správním soudnictví vázán. Vycházeje z těchto závěrů, krajský soud (ve shodě s žalovaným) ve svých úvahách o správnosti závěrů žalovaného i správce daně zohlednil závěry z výše popsané trestní věci týkající se žalobce (i jím navrhaného znalce Ing. V. K.).

V. b) Žalovaný určil zdaňovací období správně

33. Podle žalobce měly celní orgány vyměřit spotřební daň za zdaňovací období prosinec 2016, neboť k nabytí předmětných výrobků (ať už kýmkoliv) došlo již dne 13. 12. 2016.
 34. Žalovaný v napadeném rozhodnutí na obdobnou námitku reagoval tak, že byt' ze sledování Policie ČR skutečně vyplynulo, že k nabytí výrobků došlo již 13. 12. 2016, z těchto důkazů není možné provést jejich identifikaci, tj. určit vzhled, množství či jejich způsobilost ke kouření. Tyto vlastnosti výrobků bylo možné potvrdit až dne 6. 3. 2017, tedy po provedení domovních prohlídek. Proto celní orgány určily zdaňovací období na březen 2017.
 35. Dle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřební dani platí, že povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátcí uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) nebo dnem zjištění, že plátce vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve.
 36. „Protokol ze sledování – akce FATRA02 – ze dne 13. 12. 2016“ (příloha správního spisu ID-211802/2019-640000) dokumentuje dovoz kusových cigaret ze Slovenska. Z obsahu protokolu však krajský soud nezjistil jakékoliv skutečnosti, jež by svědčily ve prospěch žalobního tvrzení ohledně nabytí předmětných výrobků již dne 13. 12. 2016. Protokol totiž obsahuje pouze záznamy o pohybu sledovaných osob, jejich setkávání, případně o použitých vozidlech či vzhledu neidentifikovaných dalších osob.
 37. Z protokolu o provedení domovní prohlídky na adrese J. 504, Ch, (příloha správního spisu ID-89253/2017-640000) vyplývá, že Police ČR zjistila 94 zásobníků obsahujících celkem 367 100 kusů cigaret značky Marlboro a dále 18 krabic s minimálně 184 880 cigaretami značky Marlboro. Z protokolu o provedení domovní prohlídky na adrese S. 3337/4, K. (příloha správního spisu ID-89254/2017-640000) vyplývá, že Policie ČR v garáži zjistila dvě papírové krabice obsahující celkem 328 kusů krabiček cigaret s obalem značky Marlboro bez originálního kolku.
 38. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že až z protokolů z domovních prohlídek je možné zjistit, že žalobce (či jiný subjekt) ke dni 6. 3. 2017 předmětné výrobky drží. Neobstojí argument žalobce, že by povinnost přiznat spotřební daň vznikla dříve jen proto, že ze sledování Policie ČR by mohlo vyplynout, že dne 13. 12. 2016 došlo k přepravě cigaret na adresu S. 3337/4, K. Z těchto důkazů totiž celní orgány nemohly potvrdit nebo vyloučit, že jakýkoliv daňový subjekt nabyt, držel či prodával vybrané výrobky.
 39. Poukazy žalobce na to, že snad celní orgány měly „permanentní kontrolu“ nad dovozem předmětných výrobků v době, kdy orgány činné v trestním řízení vůči žalobci prováděly přípravné úkony, jsou liché. Přesvědčení žalobce, že celní orgány rozhodovaly o tom, kdy Police ČR provede domovní prohlídky, se taktéž mýjí s vývojem případu, jak je popsán ve spisu. Krajský soud má naopak za to, že celní orgány jednaly až na základě důkazů, jež jim poskytly orgány činné v trestním řízení. Nelze tedy souhlasit s názorem žalobce, že si celní orgány svévolně vybíraly zdaňovací období.
- V. c) Žalobce byl správně vyhodnocen jako plátce daně*
40. Žalobce namítá, že celní orgány měly jako plátce daně (skladovatele) za výrobky zjištěné v objektu na adrese J. 504, Ch., vyhodnotit společnost STAR Distribution s.r.o., neboť měla bližší vztah k předmětným výrobkům, jež skladovala a vlastnila. Sekundárním plátcem daně mohl být i Ing. V. K., jenž objekt vlastnil a měl od něj klíče.

41. Na totožnou odvolací námitku reagoval žalovaný v napadeném rozhodnutí takto. Byť se nepodařilo prokázat, že žalobce měl klíče od objektu, nebylo pochyb o tom, že do něj měl přístup. V trestním řízení bylo taktéž prokázáno, že žalobce fakticky ovládal společnost STAR Distribution s.r.o. skrze jejího jednatele. Žalovaný měl proto za to, že společnost STAR Distribution s.r.o. nemohla být plátcem daně, protože fakticky předmětné výrobky vůbec neovládala. Veškeré doklady (kupní smlouvy na balicí linku, nájemní smlouvu k objektu na adrese J. 504 v Ch., či daňové doklady) související s touto společností byly totiž podle názoru žalovaného pouze účelově vytvořeny ke „krytí“ činnosti žalobce. Objekt na adrese J. je ve vlastnictví Ing. V. K., jenž s žalobcem spolupracoval na opravě balicí linky na cigarety, která byla v objektu taktéž uskladněna. Závěr o tom, že žalobce vlastnil a skladoval předmětné výrobky na adrese J. 504 v Ch., pak podporují i důkazy získané v trestním řízení (odposlechy, sledování).
42. Dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřební dani je plátcem daně právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.
43. Ustálená judikatura k pojmu skladování v citovaném ustanovení uvádí, že má být ve vztahu k vybraným výrobkům vykládán ve smyslu detence. Podstatou detence je faktické ovládání věci, u něhož však, na rozdíl od držby, chybí vůle nakládat s věcí jako s vlastní, ale naopak detentor s věcí nakládá jako s cizí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85, ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017-30, či ze dne 19. 11. 2024, 7 Afs 331/2023–37).
44. Jak bylo uvedeno v části V.a) tohoto rozsudku, pokud je konkrétní skutkový závěr jednoznačně vtělen do výroku odsuzujícího rozsudku, je jím správní orgán i správní soud vázán. Ve výroku 1) trestního rozsudku č. j. 68 T 2/2019-2767 je jednoznačně konstatováno, že žalobce ovládal a řídil společnost STAR Distribution s.r.o. prostřednictvím jejího jednatele. Již na základě tohoto je zřejmé, že společnost STAR Distribution s.r.o. vůbec předmětné výrobky nemohla fakticky ovládat, a nemohla být tedy skladovatelem dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřební dani.
45. Jak také upozornil žalovaný, žalobní argumentace ohledně odlišného skladovatele může směřovat jen toliko k těm výrobkům, jež byly zjištěny na adrese J. 504, Ch. Nemovitost na adrese S. 3337/4, K., je totiž ve vlastnictví žalobce. O kvalifikovaném vztahu žalobce k této části předmětných výrobků nemůže být pochyb, z protokolu o domovní prohlídce tohoto objektu vyplývá, že žalobce měl povědomí o tom, že se v garáži tohoto objektu nacházejí krabice s předmětnými výrobky. Tvzení, že jednatel společnosti STAR Distribution s.r.o. tyto prostory využíval, je značně nepřesvědčivé. Z výpovědi svědkyně Štípkové totiž vyplývá, že jednatel zde *přespával*, což rozhodně nevypovídá o tom, že by tyto prostory společnost využívala ke své činnosti.
46. Skutečnost, že plátcem daně mohl být i Ing. V. K., neznamená, že žalovaný pochybil. Je pravdou, že Ing. K. vlastnil nemovitost na adrese J. 504 v Ch. Ve výroku 2) trestního rozsudku č. j. 68 T 2/2019-2767 bylo taktéž potvrzeno, že společně s žalobcem opatřil 600 000 ks cigaret. Zjištěný skutkový stav však nepochybně svědčí minimálně o podílu žalobce na skladování předmětných výrobků ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) věta za středníkem

zákonu o spotřební dani. Žalovaný příhodně odkázal na protokoly ze sledování ve dnech 10. 1. 2017, 12. 1. 2017, 13. 1. 2017, 3. 2. 2017, 21. 2. 2017 (příloha ID-72770/2020-640000 správního spisu), z nichž vyplývá, že žalobce se v těchto dnech pohyboval v objektu na adrese J. 504 v Ch. a předmětnými výrobky manipuloval. Bylo tedy podle krajského soudu dostatečně prokázáno, že žalobce fakticky předmětné výrobky ovládal a byl tedy skladovatelem a v důsledku i plátcem daně.

47. Nemohou obstát žalobcovy poukazy na listinné důkazy spojené s pořizováním balicí linky společností STAR Distribution s.r.o. Žalobce tuto společnost ovládal, veškeré její jednání bylo tedy ve skutečnosti přičitatelné právě žalobci. Krajský soud se ztotožňuje s hodnocením žalovaného, že veškerá činnost, dokládaná na listinných důkazech, byla fiktivní a prováděná pouze za účelem krytí skutečných aktivit žalobce. Ze stejného důvodu jsou nedůvěryhodná jakákoliv vyjádření jednatele společnosti STAR Distribution s.r.o. během trestního řízení, neboť vypovídal ve prospěch žalobce. Žalovaný tedy hodnotil všechny důkazy v souladu s § 8 daňového řádu.
48. Žalovaný neporušil ani zásadu bezprostřednosti tím, že vycházel z důkazních prostředků z trestního řízení bez toho, aby zopakoval svědecké výpovědi. Závěry žalobcem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2010, č. j. 1 As 34/2010-73, byly již v pozdější judikatuře překonány (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2016, č. j. 1 As 60/2016-30). K citaci druhé právní věty rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57, v žalobě, krajský soud poznamenává, že žalobce (patrně účelově) necitoval celé její znění: *„Provedení důkazu listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení (§ 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), pokud výpověď téže osoby nemohla být opětovně provedena v řízení daňovém, je omezením zásady bezprostřednosti dokazování. Není proto možné, aby takovýto důkaz, mající svůj původ v trestním řízení, byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu“* (zvýraznění doplněno krajským soudem). Jako celek totiž tato právní věta nevyznívá tak příznivě pro žalobce, neboť svědecké výpovědi rozhodně nebyly jediným rozhodujícím důkazem pro určení žalobce jako plátce daně.
49. Co do provedení dokazování žalobce taktéž rozporoval počet zajištěných cigaret při domovních prohlídkách. V protokolu je totiž proveden nesprávný výpočet. Krajský soud z bodu [16] protokolu o provedení domovní prohlídky na adrese J. 504 v Ch. (příloha správního spisu ID-89253/2017-640000) zjistil, že Policie ČR zajistila „11 ks kartonových krabic vysokých obsahujících 160 ks krabiček cigaret tj. 108.800 ks cigaret“. Lze souhlasit s žalobcem, že 11 krabic po 160 krabičkách o 20 cigaretách se nerovná 108 800 cigaretám, ale pouze 35 200 cigaretám. Jak ale upozornil žalovaný, uvedený protokol není jediným důkazem o počtu zajištěných cigaret Policií ČR. Z úředního záznamu – vyhodnocení zajištěných věcí (příloha ID-72846/2020-640000 správního spisu) se podává, že při domovní prohlídce Policie ČR zajistila „550.540 cigaret, zabalených v 27.527 krabičkách a zbytku nezabalených, umístěných v papírových krabičkách“. Ze stejného počtu zajištěných cigaret vycházel taktéž Krajský soud v Brně, pobočka ve Zlíně, ve výroku 2a) trestního rozsudku č. j. 68 T 2/2019-2767. Byť lze tedy souhlasit s žalobcem, že v protokolu z domovní prohlídky je chyba v počtech, krajský soud konstatuje, že celkový počet zajištěných cigaret v daném objektu byl opakovaně potvrzen orgány činnými v trestním řízení i odsuzujícím rozsudkem. Celní orgány tedy nepochybily, když z takto zjištěného skutkového stavu vycházely.

50. Jako nepřipustnou krajský soud vyhodnotil žalobní námitku, již žalobce pod rouškou precizace třetího žalobního bodu vznesl v podání ze dne 15. 8. 2022. Žalobce nově namítl, že je obecně zakázáno přejímat z trestního spisu záznamy z odposlechů, přičemž tvrdí, že v původním žalobním bodě namítal nezákonnost důkazních prostředků z trestního řízení. Krajský soud s tím nesouhlasí, neboť jediné, co v žalobě žalobce v tomto směru namítal, bylo porušení zásady bezprostřednosti. Lhůta pro podání žaloby skončila dne 11. 5. 2021. Žalobce se tedy v rozporu s § 71 odst. 2 s. ř. s. nepřipustně pokoušel rozšířit svoji žalobu o další žalobní body.

V. d) Předmětné výrobky jsou cigarety

51. Žalobce tvrdí, že předmětné výrobky nejsou vůbec předmětem daně, neboť nespádají pod tabákové výrobky dle § 101 zákona o spotřební dani. Žalobní tvrzení je postaveno na argumentu, že žalobce tabákové provazce vkládal do dutinek z cigaretového papíru pomocí balicí linky, tj. *průmyslovou manipulací*, či „*průmyslovým postupem*“. Takto vyrobené předmětné výrobky tedy podle něj nejsou cigaretami dle § 101 odst. 3 písm. a) bod 2. zákona o spotřební dani, ani dle směrnice Rady 2011/64/EU.

52. Dle § 101 odst. 3 písm. a) zákona o spotřební dani se pro účely tohoto zákona cigaretou rozumí

1. tabákové provazce, které se kouří v nezměněném stavu a nejsou doutníky ani cigarillos podle písmene b),
2. tabákové provazce, které se jednoduchou neprůmyslovou manipulací vloží do dutinek z cigaretového papíru, nebo
3. tabákové provazce, které se jednoduchou neprůmyslovou manipulací zabalí do cigaretového papíru.

53. Dle § 101 odst. 2 písm. b) zákona o spotřební dani se pro účely tohoto zákona doutníkem a cigarillos rozumí tabákové smotky, které se kouří v nezměněném stavu a s ohledem na jejich vlastnosti a očekávání běžného spotřebitele jsou v nezměněném stavu určeny výhradně ke kouření a obsahují

1. krycí list ze surového tabáku, nebo
2. trhanou tabákovou náplň, s krycím listem v obvyklé barvě doutníku z rekonstituovaného tabáku, jenž kryje celý výrobek, případně i filtr, avšak nikoli náustek v případě doutníků s náustkem, činí-li jejich jednotková hmotnost bez filtru nebo náustku nejméně 2,3 g a nejvýše 10 g a je-li obvod nejméně jedné třetiny délky alespoň 34 mm,

54. Citované znění zákona o spotřebních daních má svůj předobraz v evropské právní úpravě, kterou představuje směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. 6. 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků. Dle čl. 3 této směrnice se pro její účely za cigarety považují:

- a) tabákové smotky, jsou-li určeny ke kouření v daném stavu a které se nepovažují za doutníky nebo doutníčky ve smyslu čl. 4 odst. 1;
- b) tabákové smotky, které se jednoduchým neprůmyslovým postupem vkládají do dutinek z cigaretového papíru;

- c) tabákové smotky, které se jednoduchým neprůmyslovým postupem balí do cigaretového papíru.
55. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že předmětné výrobky byly cigaretami dle § 101 odst. 3 písm. a) bod 1. zákona o spotřební dani, protože šlo o tabákové provazce, které bylo možné v nezměněném stavu kouřit a nejednalo se o doutníky ani cigarillos.
56. Směrnice Rady 2011/64/EU používá pojem „tabákové smotky“ pro výplň jak cigaret, tak doutníků, zatímco zákon o spotřební dani v případě cigaret používá „tabákový provazec“. Krajský soud však nesouhlasí s žalobcem, že by pouze na základě odlišných jazykových pojmů došlo i k odlišnému stanovení daňové povinnosti. Krajský soud předně nesdílí názor žalobce, že logický výklad pojmu „provazec“ značí pouze spojení více jednotlivých vláken v jeden celek. Konkurející výklad může být zaměřen na samotný tvar, který tabák tvoří, tedy podlouhlý válec. Kromě toho, v projednávaném případě bylo potvrzeno, že předmětné výrobky byly vyplněny i vlákny tabákových žil (viz níže). Tomu ostatně blíže odpovídá i pojem „tabákový smotek“ užitý ve směrnici. I když zákon o spotřební dani používá pojem „provazec“, nezpůsobuje to podle krajského soudu takové výkladové obtíže, jaké naznačuje žalobce. Ustanovení § 101 odst. 3 písm. b) tohoto zákona totiž stanovuje několik kumulativních požadavků spojených s příslušným typem doutníku, jejichž účelem je od sebe zřetelně oddělit jednotlivé tabákové výrobky, aby se s výrobky, které tyto definice splňují, zacházelo jako s takovými a zabraňovalo tak obcházení zákona, jak se o to pokoušel i žalobce (srov. podrobně v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2022, č. j. 1 Afs 463/2020-98).
57. Žalobcem odkazovaný rozsudek SDEU C-319/96, *Brinkmann Tabakfabriken*, a na něj navazující judikatura nejsou v nyní řešené věci přílehlavé. Soudní dvůr se v něm totiž zabýval zcela jiným výrobkem než žalovaný v napadeném rozhodnutí, a to tabákovými smotky zabalenými do porézní celulózy, které bylo možné kouřit až po vložení do dutinky z cigaretového papíru.
58. Z protokolu ze zkoušky předmětných výrobků (příloha ID-204569/2017-640000 správního spisu) se podává, že vzorek je přibližně tvaru válce o průměru 7,4 mm a délce 8,3 cm. Tabáková náplň je krytá podélně spleným cigaretovým papírem, šířka slepu cca 2 mm. Cigaretový papír je vlepen do náustkového papíru, který zakrývá filtr z bílých vláken a částečně i náplň. Náplň je tvořena řezy a zlomky řezů tabákových listů, obsahuje rovněž malé množství nepravidelných zlomků tabákových listů, příčných a podélných řezů tabákových žil. Ve vzorku nebyl nalezen hřebíček ani tabákové náhražky. Vzorek bylo možno zapálit a kouřit.
59. Nejvyšší správní soudu v již citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 463/2020-98 bodě [55] uvedl, že dřívější požadavek, že je doutník „určen ke kouření v daném stavu“, významově odpovídá současnému požadavku „se kouří v nezměněném stavu“. Všechny tyto požadavky míří na stejnou vlastnost doutníku, tedy aby doutníky bylo možné kouřit tak, jak jsou, v daném stavu, jako takové, bez dalšího. Podle názoru krajského soudu lze stejnou argumentaci vztáhnout i k cigaretám.
60. Z uvedeného vyplývá, že předmětné výrobky nebylo nutné před kouřením vložit do zvlášť prodáváného produktu (viz bod [20] rozsudku *Brinkmann Tabakfabriken*), ale bylo je možné kouřit v nezměněném stavu. Proto je nedůvodná žalobcem neustále opakovaná argumentace vkládání předmětných výrobků do dutinek. Předmětné výrobky byly cigaretami, neboť se

jednalo o tabákové provazce, které bylo možné v nezměněné podobě kouřit a nešlo o doutníky, ani cigarillos. O doutníky a cigarillos nemohlo jít, neboť krycí list výrobků nebyl ze surového tabáku, ani neobsahovaly trhanou tabákovou náplň, krycí list nebyl v barvě obvyklé doutníku z rekonstituovaného tabáku.

61. Veškerá argumentace ohledně „průmyslového“ plnění dutinek pomocí balicí linky je zjevně účelovou fabulací. Z odsuzujícího rozsudku č. j. 68 T 2/2019-2767 plyne, že žalobce zakoupil celkem 600 000 kusů jednotlivých cigaret, nesoucích potisk značky Marlboro, které však byly padělky. Krajský soud v Brně, pobočka ve Zlíně, potvrdil, že žalobci bylo od počátku známo, že se jedná o padělky cigaret, jako takové si je opatroval a balil v přímém úmyslu je dále distribuovat, jednal proto v úmyslu přímém (bod [156] rozsudku č. j. 68 T 2/2019-2767). Ze stejného důvodu nelze vůbec připustit argumentaci legitimním očekáváním. Žalobci nesvědčila dobrá víra v to, že mu nevznikne daňová povinnost, žalobce se jí naopak účelově vyhýbal.
62. Argumentace ohledně tvrzené „nejasnosti a neurčitosti praxe celní správy“ ohledně cigaretové náplně IQOS (Heets) je sama nejasná a neurčitá. Žalobce neoznačil žádné rozhodnutí celní správy, které by zavdávalo k pochybnostem o jednotnosti rozhodovací praxe.

V. e) Žalovaný neporušil § 115 odst. 2 daňového řádu

63. Žalobce tvrdí, že žalovaný mu nedal v odvolacím řízení prostor reagovat na závěry stran rozsudku „Krajského soudu v Brně, pobočka ve Zlíně, ve věci bratři L. a spol.“, jenž takto označil ve svém odvolání, a jenž má podporovat jeho argumentaci. Žalobce nebyl ani uvědomen o tom, že se rozsudek nalézá ve spise.
64. Dle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
65. Námitka je nedůvodná. Žalovaný tím, že dohledal žalobcem odkazovaný rozsudek trestního soudu, neprováděl dokazování, ale pouze reagoval na odvolací argumentaci. Současně působí krajskému soudu absurdně, že žalobce ve vlastním odvolání argumentačně odkáže na rozsudek, a následně požaduje, aby mohl na závěry žalovaného reagovat ještě před vydáním napadeného rozhodnutí. Z logiky věci lze očekávat, že žalobce, zastoupený právním profesionálem, dostatečně zváží, jakými rozhodnutími orgánů veřejné moci bude ve svých podáních argumentovat, a lze předpokládat, že se s nimi předem seznámí. Jinak totiž riskuje snížení validity své argumentace. Ze stejného důvodu je těžko pochopitelné, proč žalobce nyní namítá, že nebyl upozorněn na to, že se jím odkazovaný rozsudek nalézá ve správním spise. Pokud jím v odvolání argumentoval, předpokládá se, že s ním byl seznámen. Žalobce ve svém odvolání odkázal i na rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva č. 24130/11 a 29758/11, A a B proti Norsku, znamená to tedy *ad absurdum*, že žalovaný měl nejprve žalobci umožnit reagovat taktéž na své závěry ohledně tohoto rozhodnutí? Krajský soud předpokládá, že nikoliv. K porušení § 115 odst. 2 daňového řádu nedošlo.

V. f) Celní orgány vyměřily spotřební daň správně

66. Žalobce závěrem namítá, že celní orgány vyměřily spotřební daň v rozporu s § 102 ve spojení s § 103 zákona o spotřební dani. V souladu se zásadou *in dubio pro mitius* měly zároveň zvolit zdanění podle sazby nejbližšího produktu podle rozměrů, nikoliv podle názvu.
67. Žalovaný se s obdobnou odvolací námitkou v napadeném rozhodnutí neztotožnil, k čemuž odkázal na § 103 odst. 5 zákona o spotřební dani. Jelikož žalobce balil předmětné výrobky do krabiček s označením Marlboro po 20 kusech, byla u nich stanovena sazba daně stejně jako pro cigarety se stejným obchodním názvem a o stejném počtu kusů, tj. Marlboro RED FWD KS SOF 20.
68. Dle § 102 odst. 1 zákona o spotřební dani je základem daně pro procentní část daně u cigaret cena pro konečného spotřebitele podle § 103 tohoto zákona.
69. Dle § 103 odst. 1 zákona o spotřební dani se cenou pro konečného spotřebitele rozumí cena, která je stanovena cenovým rozhodnutím podle zákona č. 526/1990 Sb. o cenách jako cena pro konečného spotřebitele jednotkového balení určeného k přímé spotřebě, nestanoví-li tento zákon jinak. Tato cena obsahuje i daň z přidané hodnoty.
70. Dle § 103 odst. 5 zákona o spotřební dani platí, že pro cigarety, které nejsou značeny tabákovými nálepkami, je cena pro konečného spotřebitele totožná s cenou stanovenou pro cigarety, které musí být značeny tabákovou nálepkou, se stejným obchodním názvem a o stejném počtu kusů v jednotkovém balení. Nelze-li určit cenu pro konečného spotřebitele podle věty první, je cenou pro konečného spotřebitele vážený cenový průměr.
71. Námitka je nedůvodná. Žalobce byl uznán vinným z trestného činu krácení daně tím, že balil cigarety do jednotlivých krabiček, opatřených ochrannými známkami, nápisy a logy Marlboro a to tak, že cigarety na baličím stroji nejprve zabalil po 20 kusech do měkkých papírových krabiček s nápisy a logy Marlboro, krabičky opatřil vnitřní hliníkovou fólií a tabákovými nálepkami, které však nebyly tabákovými nálepkami ve smyslu § 114 odst. 2 zákona o spotřební dani. Bylo tedy potvrzeno, že žalobce předmětné výrobky balil tak, aby na kupujícího působily jako krabičky cigaret značky Marlboro.
72. Správce daně určil sazbu daně podle ceny jednoho balení „MARLBORO (RED FWD) KS SOF 20“ pro konečného spotřebitele (94 Kč) uvedené v cenovém rozhodnutí. Na tomto postupu neshledává krajský soud žádné pochybení. Argumentace žalobce, že celní orgány měly sazbu daně určit podle výrobku v cenovém rozhodnutí, jež je co do rozměrů nejbližší předmětným výrobkům, je nedůvodná a je v přímém rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Žalobce prokazatelně skladoval výrobky, jež byly cigaretami dle § 101 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o spotřební dani [viz část V. d) tohoto rozsudku], které cíleně balil do krabiček *jakoby* se jednalo o cigarety značky Marlboro. Žádné pochybnosti ohledně toho, podle jakého výrobku by měly být zdaněny, celním orgánům nevznikly. Zásadu *in dubio pro mitius* tedy vůbec nebylo třeba zohlednit.
73. Krajský soud neprováděl navržený výslech pana Ing. V. K., neboť z výše uvedených důvodů neshledal potřebným osvětlit pojem „tabákový provazec“. Krajský soud neprovedl ani výslech zástupce celní správy pana plk. Mgr. M. O., neboť měl podle žalobce osvědčit, že „je dán extrémní rozpor mezi stavem věci v celní správou dovozené podobě a ustanovením § 101 zákona o spotřební dani“. Nejedná se o důkaz směřující k osvědčení skutkového stavu, ale směřující k právní kvalifikaci provedené celními orgány. Ta je obsažena v napadeném rozhodnutí a zprávě o daňové kontrole. Krajský soud taktéž neprovedl znalecký posudek soudního znalce P. H., neboť jej shledal nadbytečným.

VI. Závěr a náklady řízení

74. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
75. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 3. prosince 2024

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu