



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Vojtěcha Šimíčka (soudce zpravodaj), soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty ve věci žalobce: **Z. M.**, zastoupeného advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 3. 2021, čj. 14578/2021-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 12. 2024, čj. 29 Af 32/2021 - 128,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

1. Popis věci a dosavadní průběh řízení

[1] Žalovaný (*stěžovatel*) byl v trestním řízení Krajským soudem v Brně – pobočkou ve Zlíně (pod sp. zn. 68 T 2/2019) odsouzen za zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a přečin porušení práv k ochranné známce a jiným označením, které spáchal tím, že zakoupil 600 000 ks nezdaněných cigaret, aby je následně balil do krabiček značky Marlboro s úmyslem prodávat je spotřebitelům.

[2] Na základě těchto zjištění v trestním řízení Celní úřad pro Zlínský kraj (*správce daně*) vydal dne 31. 8. 2020 platební výměr, kterým žalobci vyměřil spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období březen 2017. Daňová povinnost vznikla stěžovateli 6. 3. 2017, kdy během domovních prohlídek v Ch. a K.. Policie České republiky zajistila 550 540 cigaret zabalených v krabičkách a zbytek nezabalených cigaret, které stěžovatel plánoval prodávat, ačkoliv věděl, že nejsou zdaněné. Podle zmíněného platebního výměru byl stěžovatel skladovatelem nezdaněných cigaret, jelikož s nimi nakládal, což vyplývalo z protokolů

o sledování. Protože se mu nepodařilo prokázat, že cigarety byly zdaněné či oprávněně nabyté bez daně, vznikla mu jako skladovateli povinnost uhradit za ně spotřební daň.

[3] Proti platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání k žalovanému, který je v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a potvrdil spotřební daň vyměřenou správcem daně (výrok I). Současně potvrdil také platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně a opravil zjevnou chybu v psaní (výrok II).

[4] Stěžovatel od počátku tvrdil, že byl nesprávně určen plátcem daně, jelikož nebyl osobou s nejbližším vztahem ke zmíněným výrobkům a nemohl tak být označen za skladovatele cigaret ve smyslu zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Zpochybňoval také podřazení výrobků pod spotřební daň z cigaret, jelikož v zákoně o spotřebních daních je prý mezera, která v České republice neumožňuje zdaňovat cigarety. Vyměření daně bylo údajně zatíženo též vadou spočívající v nesprávném určení daňového základu, protože padělky cigaret nelze zdanit stejným základem spotřební daně jako originální výrobky značky Marlboro. V procesní rovině podle stěžovatele pochybilo Generální ředitelství cel (*žalovaný*), jelikož nedostálo své zákonné povinnosti seznámit jej s podklady rozhodnutí o odvolání. Stěžovatel se proto obrátil na Krajský soud v Brně (*krajský soud*) se žalobou proti rozhodnutí žalovaného.

[5] Krajský soud však nyní napadeným rozsudkem zamítl žalobu a potvrdil rozhodnutí žalovaného. Kromě již zmíněného trestního rozsudku zohlednil krajský soud rozsudek Vrchního soudu v Olomouci ze dne 15. 11. 2021, čj. 5 To 41/2021 - 2926, o odvolání stěžovatele, kterým byl potvrzen výrok o jeho vině za zmiňované trestné činy a byl zrušen výrok o trestu propadnutí věci.

2. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Stěžovatel podal kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení, pro vady řízení a pro nepřezkoumatelnost, a navrhuje jeho zrušení.

[7] Stěžovatel uplatňuje v kasační stížnosti řadu námitek, podávaných velmi neotřelým způsobem, přičemž v první řadě brojí proti nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku v části týkající se určení zdaňovacího období a počtu zdaněných cigaret. Tento kasační důvod byl prý naplněn také v důsledku chybějícího poučení o bezprecedentním pojetí vázanosti trestním rozsudkem a nesrozumitelným odůvodněním určení plátce spotřební daně.

[8] Nejobsáhlejší argumentace směřuje proti právnímu posouzení. Toho se krajský soud údajně dopustil nezákonným pojetím vázanosti trestním rozsudkem, která v rozporu s judikaturou NSS degraduje a vyprazdňuje daňové řízení a přezkum ve správním soudnictví. Další nezákonnost spočívá v posouzení porušení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, podle kterého prý byl žalovaný povinen stěžovatele v odvolacím řízení seznámit se svými závěry ohledně trestního rozsudku ve věci bratrů L. a umožnit mu, aby se k němu vyjádřil. Stěžovatel spatřuje nezákonnost také ve způsobu určení daňového základu, jelikož se soud nezabýval působením cigaret na konečného spotřebitele. Kvalita výrobků je přitom klíčová pro určení ceny pro konečného spotřebitele, od které se výše daně odvíjí. Stěžovatel uvádí, že daň musí být objektivní, a navrhuje

pokračování

předložení předběžné otázky k SDEU. Dále brojí proti určení stěžovatele plátcem spotřební daně s argumentem, že nebyl osobou s nejbližším vztahem k tabákovým výrobkům. Místo něj měla být plátcem určena společnost STAR DISTRIBUTION, která výrobky skladovala a vlastnila, či Ing. V. K., který byl spolupachatelem trestné činnosti, vlastnil objekt, ve kterém byly cigarety baleny, a měl od něj klíče. Další námitky směřují proti výkladu pojmů tabákový smotek a tabákový provazec, neboť tyto pojmy není možné ztotožňovat. Stěžovatel je přesvědčen, že jednal v dobré víře v existenci mezery v zákoně, jelikož dle současného znění zákona o spotřebních daních nepodléhají cigarety v České republice spotřební dani.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožňuje s krajským soudem a uvádí, že stěžovatel pouze opakuje argumentaci, která již byla dostatečně vypořádána v napadeném rozsudku. Krajský soud správně určil, že rozhodující pro určení zdaňovacího období je datum domovních prohlídek, díky kterým měl správce daně všechny informace rozhodné pro posouzení vzniku daňové povinnosti. S odkazem na zprávu o daňové kontrole žalovaný koriguje námitku nepřezkoumatelnosti ohledně počtu cigaret a vysvětluje čísla, ze kterých vycházel. Žalovaný upozorňuje na nekonzistentnost stěžovatele, který v kasační stížnosti nejprve argumentuje proti „absurdnímu“ přístupu krajského soudu k otázce vázanosti trestním rozsudkem, ale následně se vázanosti trestním rozsudkem sám dovolává. Krajský soud prý správně a v souladu s judikaturou NSS vystihl vztah trestního a daňového řízení. Nezávislost daňového řízení podle žalovaného neznamená nepoužitelnost skutkových zjištění z trestního řízení. Stěžovatel se rovněž mylí, uvádí-li, že krajský soud měl poučovací povinnost ohledně zvoleného přístupu k vázanosti trestním rozsudkem. K námitce porušení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný upozorňuje, že to byl stěžovatel, kdo v odvolání argumentoval trestním rozsudkem ve věci bratrů L.. Nejednalo se o navrhovaný důkaz, se kterým by byly spojeny povinnosti podle § 115 odst. 2 daňového řádu. V reakci na námitku nesprávného určení procentuální složky základu spotřební daně žalovaný upozorňuje na smysl pravidla, podle kterého se padělky zdaňují stejnou sazbou jako originální výrobky. K určení plátce daně zdůrazňuje, že jednání stěžovatele bylo účelové a bližší vztah jím navrhovaných osob byl vyvrácen již v daňovém řízení. Závěrem se vyjadřuje k tvrzenému jednání v dobré víře, které považuje za zcela absurdní. Souhlasí s výkladem pojmu tabákový provazec ze strany krajského soudu a je přesvědčen, že stěžovatel neprokázal existenci konkurujících výkladů. Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

3. Posouzení Nejvyšším správním soudem

3.1. K námitce nepřezkoumatelnosti

[10] NSS se nejprve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu, kterou stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zejména ve vztahu k posouzení zdaňovacího období a určení počtu zabavených cigaret. Odvolává se přitom na vázanost trestním rozsudkem, v němž je uvedeno, že s Ing. V. K. „dne 13. 12. 2016 zakoupili od neustanovených osob celkem 600 000 ks jednotlivých cigaret.“ Nepřezkoumatelnost prý spočívá v rozporu citace z trestního rozsudku se závěrem krajského soudu, že březen 2017 byl správně určen zdaňovacím obdobím. Obdobně tuto námitku stěžovatel konstruuje také ve vztahu k počtu zabavených cigaret, přičemž se odvolává na nesoulad mezi napadeným rozsudkem (562 540 kusů zabavených cigaret), trestním rozsudkem (550 540 kusů cigaret) a protokolem

o domovních prohlídkách (484 940 kusů cigaret). Rozsudek podle něj trpí vadou nesrozumitelnosti, jelikož v reakci na námitku nesprávného stanovení počtu zdaněných cigaret odůvodňuje vyměření daně k 562 540 kusů cigaret zabavením 550 540 kusů cigaret.

[11] Podle judikatury NSS se za nepřezkoumatelný rozsudek považuje takový, z něhož není zřejmé, jaké skutečnosti považuje soud za rozhodné, popř. na jakých úvahách soud své rozhodnutí založil. Nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost pak trpí takový rozsudek, který postrádá základní náležitosti nebo z něhož není seznatelné, zda soud žalobu zamítl, nebo o ní odmítl rozhodnout.

[12] Krajský soud v napadeném rozsudku podrobně vysvětlil, proč považuje za rozhodné datum 6. 3. 2017. Ve shodě se žalovaným uvádí, že až díky domovním prohlídkám si mohl správce daně učinit úsudek o nabytí tabákových výrobků konkrétním daňovým subjektem. Krajský soud své závěry dokládá odkazy na protokol o sledování osob a protokol o domovní prohlídce, přičemž detailně vysvětluje, proč usoudil, že zdaňovací období bylo určeno správně (body 36-38). Ve světle popsaných judikатурních východisek tedy krajský soud dostal požadavku na srozumitelné odůvodnění rozsudku, jelikož je zřejmé, na kterých úvahách založil závěr o správném určení zdaňovacího období a kterými důkazy jej podložil. Námitka nesrozumitelnosti napadeného rozsudku je proto v této části nedůvodná.

[13] Správnost výpočtu zdaněných cigaret krajský soud odůvodnil zejména odkazem na Úřední záznam – vyhodnocení zajištěných věcí, ze kterého vyplývá, že při domovní prohlídce Policie České republiky zajistila „550.540 cigaret, zabalených v 27.527 krabičkách a zbytek nezabalených, umístěných v papírových krabičkách“ (bod 49). Stěžovatel se tedy mylí, uvádí-li že krajský soud odůvodňuje správnost počtu 562 540 cigaret počtem 550 540 cigaret. V napadeném rozsudku je pouze konstatováno, že orgány činné v trestním řízení opakovaně určily přesný počet zabalených cigaret, ale také těch nezabalených. Z platebního výměru správce daně je patrné, že počet zdaněných cigaret určil součtem cigaret zabalených v krabičkách a cigaret volně ložených, přičemž počet nezabalených cigaret převzal primárně z protokolu o domovní prohlídce vykonané dne 6. 3. 2017 v Ch.. Krajský soud, správce daně a žalovaný tedy opakovaně odkazovali na dokumenty trestního spisu, včetně dvou trestních rozsudků, z nichž vycházeli při určení celkového počtu zdaněných cigaret. Z pohledu přezkoumatelnosti proto nelze napadenému rozsudku nic vytknout, jelikož krajský soud vysvětlil, ze kterých důkazů při ověření počtu zdaněných cigaret vycházel. Díky podrobným odkazům na jednotlivé důkazy navíc zdejšímu soudu umožnil ověřit ze správního spisu jejich znění. Je tedy zřejmé, že ani odůvodnění správnosti počtu zdaněných cigaret netrpí vadou nepřezkoumatelnosti.

[14] Stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost také ve vztahu k určení plátce daně, nicméně v této části kasační stížnosti pouze odkázal na argumentaci k vázanosti trestním rozsudkem. Zdejšímu soudu proto není z formulace kasační námitky patrné, v čem by měla spočívat nepřezkoumatelnost závěru o určení plátce daně. Jelikož stěžovatel nepředložil srozumitelnou kasační argumentaci, NSS se ve vztahu k tomuto závěru podrobněji námitkou nepřezkoumatelnosti nezabýval; s tvrzeným nezákonným přístupem k vázanosti trestním rozsudkem se vypořádá níže.

3.2. K námitkám nezákonnosti rozsudku

pokračování

[15] NSS přistoupil k posouzení námitek nezákonnosti, která podle stěžovatele spočívá v nesprávném posouzení právní otázky soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Konkrétně se zdejší soud zabýval pěti okruhy kasačních námitek. Jedná se o výtky stěžovatele k posouzení vázanosti trestním rozsudkem, porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, určení procentuální složky základu spotřební daně, určení stěžovatele plátcem daně a výkladu pojmů tabákový provazec a tabákový smotek, které jsou podle stěžovatele klíčové pro určení, zda lze zdanit výrobky jako cigarety.

3.2.1. K vázanosti trestním rozsudkem

[16] Stěžovatel v kasační stížnosti brojí proti způsobu, kterým krajský soud posoudil vázanost trestním rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci v řízení o odvolání stěžovatele proti výroku o vině a trestu. Přístup zvolený krajským soudem je prý v rozporu s § 75 odst. 1 s. ř. s., jelikož trestní rozsudek byl vydán až po rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel dále upozorňuje na rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2023, čj. 6 Afs 125/2021 - 56, který podle něj zapovídá tak velkou míru vázanosti, kterou zvolil krajský soud. Nesouhlas vyjadřuje též s tím, že o takto radikálním přístupu k vázanosti trestním rozsudkem nebyl krajským soudem poučen. V obdobném směru stěžovatel argumentuje rovněž proti vázanosti správce daně trestním rozsudkem.

[17] Podle § 52 s. ř. s. je soud „*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.*“ Obdobně stanoví také § 99 odst. 1 daňového řádu, podle kterého „*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.*“ Ustanovení § 99 odst. 2 daňového řádu v tomto směru limituje vázanost tak, že si správce daně „*nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přešůpek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá.*“

[18] Krajský soud v napadeném rozsudku vyložil relevantní judikaturu NSS týkající se vázanosti správce daně a správního soudu trestním rozsudkem (body 28-30). Citované rozsudky lze shrnout tak, že trestní a daňové řízení jsou důsledně oddělené a závěry z trestního řízení nelze mechanicky vztahovat na daňového řízení. Při existenci pravomocného rozsudku o trestní věci, který má relevanci pro daňové řízení, je však správce daně povinen z tohoto rozsudku vycházet. Také správní soud smí k trestnímu rozsudku přihlídnout, a to i v případě, že doposud nenabyl právní moci. Pro správní soud je však závazný pouze pravomocný výrok odsuzujícího trestního rozsudku (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2023, čj. 6 Afs 125/2021 - 56, rozsudek ze dne 2. 5. 2018 čj. 1 Afs 220/2017 - 28, rozsudek ze dne 31. 5. 2017 čj. 5 Afs 123/2016 - 28 a rozsudek ze dne 27. 4. 2023, čj. 7 Afs 160/2021 - 89).

[19] Nad rámec této judikatury považuje NSS za vhodné podrobněji citovat již zmíněný rozsudek čj. 6 Afs 125/2021 - 56, ve kterém byla řešena otázka vázanosti výrokiem o vině trestního rozsudku, kterým byl pachatel odsouzen za trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby. Ve správní větvi této kauzy byl pachatel určen skladovatelem a byla mu vyměřena daň, tudíž se jednalo o obdobné okolnosti jako v posuzovaném případě. Ve zmíněném rozsudku NSS k vázanosti skutkovými závěry v trestním řízení zdůraznil, že pokud „*byla tato otázka vyřešena v trestním řízení, které splňuje ty nejpřísnější požadavky*

kladené ústavním pořádkem na vedení řízení před orgány veřejné moci z hlediska práv dotčené osoby, nelze v daňovém řízení tvrdit, že skutková situace dané věci byla jiná.“ V dalším rozsudku NSS ze dne 10. 2. 2025, čj. 9 Afs 139/2024 - 65, zdejší soud konstatoval vázanost správce daně popisem skutku v souvisejícím trestním rozsudku.

[20] V návaznosti na shrnutí relevantní judikatury krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že v souladu se závěry NSS vychází při svém hodnocení ze skutkové i právní části výroku o vině a skutkových závěrů, které jsou do něj vtěleny (bod 32). NSS k tomu podotýká, že samotný výrok o vině stěžovatele je rozsáhlý a podrobně popisuje, že si stěžovatel s Ing. V. K. opatřili balicí linku, kterou nechali renovovat a seříditi, aby ji následně uvedli do provozuschopného stavu. Poté zakoupili 600 000 ks padělků cigaret, které na lince balili do jednotlivých krabiček, opatřovali je ochrannými známkami, nápisy a logy Marlboro a poté je balili do kartonů, které nabízeli k prodeji. Jednali s vědomím, že cigarety nebyly zdaněny spotřební daní a s cílem vyhnout se daňové povinnosti. Kromě toho činili další úkony, kterými usilovali o výrobu cigaret s cílem jich vyrobit až 20 milionů kusů. Současně také stěžovatel a Ing. V. K. zneužili ochranné známky společnosti Marlboro. Popis jednání je jen velmi stručným shrnutím skutku, za který byl stěžovatel odsouzen. Celý výrok je vymezen téměř na dvou stranách napadeného rozsudku a obsahuje přesné časové určení jednání odsouzených, údaje o počtu vyrobených cigaret apod. Krajský soud tedy zcela správně konstatoval svou vázanost nejen výrokem o vině, ale i všemi skutkovými okolnostmi, které jsou ve výroku o vině hojně obsaženy. Uvedený postup je zcela v souladu s výše citovanou judikaturou NSS.

[21] V případě správce daně se situace lehce odlišuje, jelikož v době, kdy probíhalo daňové řízení, ještě nebyl rozsudek soudu prvního stupně o vině stěžovatele pravomocný. V takovémto případě se tedy neuplatní totožná míra vázanosti jako v případě krajského soudu. Je však zcela v pořádku, pokud správce daně vychází ze skutkových zjištění v trestním řízení, na které jsou kladeny vysoké procesní požadavky. Nesmí se však jednat o mechanické převzetí skutkových závěrů, aniž by správce daně sám vyvinul procesní aktivitu při zjišťování skutkového stavu. V posuzovaném případě správce daně správně vycházel z popisu podvodného jednání ve výroku trestního rozsudku, jelikož právě toto jednání bylo také předmětem daňového řízení. Správce daně vzal skutkové okolnosti v úvahu, ale ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že nad jejich rámec prováděl dokazování týkající se předmětu daňové kontroly. Takto například provedl výslech svědka J. L., dožádal Celní úřad pro Plzeňský kraj o provedení výslechu svědka Ing. V. K. a shromáždřoval do spisu listiny týkající se daňové kontroly a důkazy předložené stěžovatelem. Veškeré důkazy poté správce daně reflektoval také v kontrolních zjištěních.

[22] Podle NSS je z uvedeného zřejmé, že správce daně se nedopustil pouhého mechanického převzetí skutkových závěrů z trestního řízení. Skutkový stav naopak posoudil samostatně, což potvrzuje i skutečnost, že v protokolu o daňové kontrole správce daně v reakci na převzetí písemností z trestního spisu uvádí, že *„jelikož správce daně měl pochybnosti o daňové povinnosti daňového subjektu (z cigaret) za zdaňovací období měsíce března 2017 ve výši 0 Kč, odeslal 01. 03. 2019 daňovému subjektu Výzvu k odstranění pochybností (čj. 5057-3/2019-640000-31).“* NSS proto uzavírá, že správce daně bezesbytku dostal svým procesním povinností, když nespolehal pouze na skutková zjištění orgánů činných v trestním řízení. Naopak, samostatně zkoumal okolnosti rozhodné pro vznik daňové povinnosti stěžovatele při zachování vázanosti trestním rozsudkem ve smyslu § 99 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud následně tento postup plně akceptoval a sám

pokračování

se adekvátně vypořádal s vlastní vázaností trestním rozsudkem o vině stěžovatele. Na právě popsaném závěru proto NSS nespátřuje nic nezákonného.

[23] V reakci na tvrzený rozpor s konkrétní judikaturou zdejšího soudu NSS uvádí, že se nemůže ztotožnit s expresivním tvrzením stěžovatele, že krajský soud degradoval daňové řízení. Stěžovatel sice správně zdůrazňuje nutnost oddělování daňového a trestního řízení, pomíjí však další důležitou část rozsudku ze dne 28. 2. 2023, čj. 6 Afs 125/2021 - 56, ve které NSS vytknul krajskému soudu nesprávné uchopení vázanosti a uvedl, že „*chybou žalovaného nebylo, že se domníval, že rozsudkem trestního soudu není vázán, ale to, že jej vůbec nezohlednil při vyhodnocování skutkového stavu případu.*“ Dále konstatoval, že „*už jen s ohledem na princip právní jistoty nelze aprobovat situaci, kdy orgán veřejné moci zcela ignoruje učiněné závěry jiného orgánu veřejné moci o stejné věci. Naopak je jeho povinností se s existencí dřívějšího rozhodnutí vypořádat a reagovat na jeho obsah a z něj plynoucí závěry.*“ Z pasáže rozsudku, kterou kasační stížnost opomíjí, je tedy nesporné, že soud na jednu stranu apeloval na zachování oddělenosti daňového a trestního řízení, avšak na druhou stranu zdůraznil povinnost vypořádat se se skutkovými zjištěními orgánů činných v trestním řízení o otázkách podstatných pro daňové řízení. NSS nesouhlasí s tím, že by napadený rozsudek byl s citovaným rozsudkem v rozporu. Jak již totiž shrnul výše, správci daně nelze v tomto směru nic vytknout, jelikož se dostatečně snažil ověřit relevantní skutkové okolnosti.

[24] K námitce rozporu s § 75 odst. 1 s. ř. s. postačuje pouze krátce odkázat například na rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2007, čj. 4 As 58/2006-94, podle kterého „*legitimní prolomení zásady vázanosti skutkovým a právním stavem představuje i § 52 odst. 2 s. ř. s. zakotvující vázanost správních soudů rozhodnutím trestního soudu nebo soudním rozhodnutím o osobním stavu, případně jiným rozhodnutím podle tohoto ustanovení, z nichž soud vychází.*“ V posuzovaném případě tedy krajský soud postupoval zcela v souladu se zákonem, když přihlížel k pravomocnému trestnímu rozsudku.

[25] NSS dále jen podotýká, že mu není patrné, z čeho by měla vyplývat stěžovatelem tvrzená povinnost krajského soudu poučit jej před vydáním rozsudku o svém přístupu k vázanosti trestním rozsudkem. NSS ve své judikatuře už vyslovil povinnost správních soudů poučit žalobce např. o uplatnění nesprávného žalobního typu (viz např. rozsudek ze dne 3. 6. 2022, čj. 10 Afs 38/2022 - 27) nebo o tom, že k projednání jeho věci je příslušná jiná větev soudnictví (viz např. rozsudek ze dne 5. 3. 2024, čj. 7 As 181/2023 - 27). Poučení o řešení dílčí posuzované otázky se však vymyká principům práva na přístup k soudu, na nichž je v citovaných případech vystavěna poučovací povinnost. Krajský soud proto nepochybil, když stěžovatele o svém přístupu k vázanosti nepoučil.

[26] NSS tedy uzavírá, že veškeré námitky proti nesprávnému právnímu posouzení vázanosti trestním rozsudkem jsou nedůvodné a krajský soud postupoval v napadeném rozsudku v souladu se zákonem a judikaturou.

3.2.2. K porušení § 115 odst. 2 daňového řádu

[27] Stěžovatel již ve správní žalobě namítl, že žalovaný ve vztahu k rozsudku ve věci bratrů L. porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, jelikož jej měl s rozsudkem seznámit a umožnit mu se k němu vyjádřit. Krajský soud však této námitce nevyhověl, což stěžovatel považuje za nesprávné právní posouzení. Trestní rozsudek totiž neměl k dispozici

a požadoval po žalovaném, aby jej zajistil, protože se doslechl, že obsahuje relevantní informace pro danou věc. Stěžovatel uvádí, že učinil důkazní návrh, na který žalovaný reagoval, rozsudek založil do spisu, seznámil se s ním a hodnotil jej. Proto se jednalo o dokazování a stěžovatel měl dostat prostor na reakci podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Argumentaci doplňuje odkazem na rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2025, čj, 4 Afs 137/2024 - 44, se kterým je prý závěr krajského soudu v rozporu.

[28] Podle § 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.“*

[29] Ze správního spisu vyplývá, že v odvolání proti platebnímu výměru stěžovatel argumentoval trestním rozsudkem ve věci bratrů L.. V reakci na tento argument žalovaný rozsudek vyhledal, seznámil se s ním, založil jej do neveřejné části spisu a reagoval na něj v odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Konkrétně uvedl, že se jedná o rozsudek ve věci odlišného daňového subjektu v nesouvisícím daňovém řízení. Následně popsal své úvahy ohledně námitek, že plátcem daně má být především obchodní společnost, nikoliv fyzická osoba. Dospěl přitom k závěru o podobnosti posuzovaných případů v tom směru, že se v nich právnická osoba podílela na trestné činnosti, avšak pachatelem a plátcem daně byla určena primárně fyzická osoba. Žalovaný uzavírá vypořádání rozsudku ve věci bratrů L. konstatováním, že z něj nevyplývá názor stěžovatele, že by společnost mohla být jedním z hlavních pachatelů trestné činnosti (str. 10 rozhodnutí žalovaného).

[30] NSS nepopírá, že judikatura, na kterou stěžovatel odkazuje, je pro posouzení této námitek relevantní. Vnímá však významné rozdíly v okolnostech obou případů. Z citovaného rozsudku čj. 4 Afs 137/2024 vyplývá, že stěžovatel vznesl obecný argument, že je možné společnost NEVADA označit za alternativního dodavatele plnění a pro vyslovení závěru o jejím nezapojení do dodavatelsko-odběratelského řetězce je nezbytné posoudit vztah se společností JANAS. Za tímto účelem navrhl doplnit dokazování o kontrolní hlášení, daňová přiznání, platební výměry a rozhodnutí o nespolehlivém plátcí společnosti NEVADA. Na základě zmíněného návrhu doplnilo Odvolací finanční ředitelství do spisu rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, rozhodnutí o zrušení registrace plátce k DPH a e-mailovou korespondenci. Následně vydalo rozhodnutí ve věci, aniž by postupovalo podle § 115 odst. 2 daňového řádu (bod 24-26 rozsudku čj. 4 Afs 137/2024 - 44).

[31] NSS považuje za vhodné citovat odvolání stěžovatele, ve kterém je uvedeno, že *„za plátce spotřební daně lze tedy považovat v první řadě vlastníka předmětných výrobků, tj. firmu Star Distribution s.r.o., viz rozsudek Krajského soudu v Brně, pobočka ve Zlíně, ve věci bratři L. a spol.“* Odvolání tedy argumentačně využilo odkaz na rozsudek k podpoře tvrzení, že *„za plátce spotřební daně lze považovat v první řadě vlastníka předmětných výrobků.“* Podle názoru NSS nicméně odvolání v žádném případě nevyznívá tak, že by stěžovatel neměl rozsudek k dispozici. Ze stručné citace nevyplývá ani to, že by stěžovatel vznesl obecnou námitku spojenou s konkrétním návrhem na doplnění dokazování za účelem jejího prokázání. Je tedy zjevné, že odvolání stěžovatele se oproti rozsudku čj. 4 Afs 137/2024 - 44 značně liší mírou určitosti projevu vůle doplnit dokazování a množstvím explicitně navrhovaných důkazů. Tvrdí-li stěžovatel, že citovanou formulací chtěl vyjádřit návrh na doplnění dokazování, jelikož se doslechl o rozsudku, který by snad mohl být relevantní

pokračování

pro jeho posuzovanou věc, dopouští se tím podle NSS překrucování jednoznačně vyplývající části odvolání.

[32] NSS se proto ztotožňuje s krajským soudem, že k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu nedošlo. Také tento kasační důvod nebyl naplněn.

3.2.3. K určení základu daně

[33] Nezákonnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatel také ve způsobu, jakým krajský soud posoudil stanovení procentuální složky základu spotřební daně. Stěžovatel je přesvědčen, že je nezákonné, vycházel-li krajský soud na jednu stranu z působení výrobku na konečné spotřebitele a na druhou stranu působení výrobku na konečného spotřebitele nijak nezkoumal. Podle stěžovatele pominul důležité faktory jako je kvalita cigaret, jejich chuť či rozměry. Vyměření daně přitom musí být objektivní, a pokud se podle zákona odvíjí od ceny, nelze vliv kvality cigaret přehlížet. Na padělek není možné nahlížet jako na originál, a jelikož nelze cenu padělků zjistit podle zákona o cenách, měla by se v souladu se zákonem o spotřebních daních použít minimální daň. Závěr krajského soudu o zdanění padělků ve stejné výši jako originálních výrobků považuje stěžovatel za nesprávné právní posouzení. Uvádí také, že pokud by se NSS chtěl ztotožnit s touto částí napadeného rozsudku, jsou dány podmínky pro podání předběžné otázky k SDEU.

[34] V § 102 odst. 1 zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 31. 12. 2024 je stanoveno, že *„základem daně pro procentní část daně u cigaret je cena pro konečného spotřebitele podle § 103.“* Cena pro konečného spotřebitele je dále definována § 103 odst. 1 zákona o spotřebních daních tak, že se jí rozumí *„cena, která je stanovena cenovým rozhodnutím podle zákona o cenách jako cena pro konečného spotřebitele jednotkového balení určeného k přímé spotřebě, nestanoví-li tento zákon jinak.“* Zvláštní situace poté upravuje § 103 odst. 5 zákona o spotřebních daních, podle kterého platí, že *„pro cigarety, které nejsou značeny tabákovými nálepkami, je cena pro konečného spotřebitele totožná s cenou pro konečného spotřebitele pro cigarety, které musí být značeny tabákovou nálepkou, se stejným obchodním názvem a o stejném počtu kusů v jednotkovém balení.“* Právě z posledního ustanovení vycházel v této věci správce daně při určení procentuální složky základu spotřební daně.

[35] Podle NSS je ze znění § 103 odst. 5 zákona o spotřebních daních zjevné, že je cena určena nikoliv v závislosti na kvalitě výrobku, ale s ohledem na totožnost obchodního názvu jiného výrobku a počet cigaret v balení. Měla-li by se totiž cena pro konečného spotřebitele odvíjet od kvality tabákových výrobků, bylo by nelogické, aby se v citovaném ustanovení nacházely pouze vnější a množstevní znaky výrobku, které nemají s kvalitou nic společného. Zdejšímu soudu tedy není zřejmé, z čeho stěžovatel dovozuje relevanci kvalitativních znaků jako chuť či vypadávání tabákových vláken z cigaretových dutinek pro stanovení základu spotřební daně. Cena pro konečného spotřebitele totiž může být určena různými způsoby, přičemž jeden z nich upravuje také § 103 odst. 5 zákona o spotřebních daních, který dopadá na výrobky stěžovatele. Smysl citovaného ustanovení přitom velmi trefně vystihl žalovaný, když ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že *„kdyby se na padělký vztahovala nižší daň, vytvořilo by to ekonomickou výhodu pro nelegální výrobce a prodejce, kteří by se mohli dostat k nižším cenám.“* Dále také zdůraznil význam spotřebních daní, když uvedl, že *„spotřební daň má kromě fiskálního i regulační účel – stát ji používá k omezení spotřeby tabákových výrobků kvůli jejich negativním dopadům na veřejné*

zdraví. Padělky mohou být dokonce škodlivější než originální cigarety, protože neprocházejí kontrolou kvality a mohou obsahovat nebezpečné látky navíc.“ Žalovaný podle NSS naprosto přesně vystihl smysl a účel spotřebních daní, s nimiž je výklad zvolený krajským soudem plně v souladu. Proto nelze dát stěžovateli za pravdu, že krajský soud postupoval nesprávně, když akceptoval vyměření daně na základě podobnosti výrobků stěžovatele s výrobky značky Marlboro.

[36] Při výkladu podmínek pro položení předběžné otázky platí, že si NSS může osvojit otázku navrhovanou stěžovatelem. Zejména ale platí, že předběžnou otázku je nutné položit v situaci, kdy je rozhodnutí SDEU o předběžné otázce nezbytným předpokladem pro rozhodnutí ve věci samé (viz rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2007, čj. 3 As 22/2006 - 138). V posuzovaném případě však stěžovatel nespécifikuje, o jakou nezodpovězenou otázku výkladu evropského práva se v této věci jedná. Ve spojení s námitkou nesprávnosti určení ceny totiž pouze uvádí, že pokud by se „*chtěl NSS i navzdory uvedenému se závěrem krajského soudu ztotožnit, pak jsou dle přesvědčení stěžovatele dány podmínky pro položení předběžné otázky SDEU.*“ NSS se domnívá, že tím stěžovatel patrně mířil na otázku, zda je podle unijního práva nutné se zabývat při stanovení ceny pro konečného spotřebitele kvalitou cigaret. NSS však již výše podrobně vysvětlil, že ze samotného znění právní úpravy vyplývá, že se otázka kvality cigaret zcela míjí s podstatou určení procentuální složky základu spotřební daně. Ze znění zákona se nepodávají žádné pochybnosti o tom, že by tomu mělo být jinak, a nic na tom nemění ani znění směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků (*směrnice*), která procentní podíl specifické složky spotřební daně odvíjí od průměrné maloobchodní ceny. Ani ve směrnici se tedy ve spojení s procentní složkou daně neobjevují žádné kvalitativní znaky.

[37] NSS uzavírá, že ani tento okruh kasačních námitek není důvodný. Krajský soud postupoval v souladu se zákonem o spotřebních daních a k potvrzení tohoto závěru není nutné podat předběžnou otázku k SDEU.

3.2.4. K určení plátce spotřební daně

[38] Správce daně v platebním výměru konstatoval, že stěžovatel fakticky ovládal vyrobené cigarety, a proto jej určil plátcem daně. Stěžovatel s tím nesouhlasí a upozorňuje, že plátce má být určen postupnou úvahou od osob s nejbližším vztahem ke zdaněnému výrobku až po osoby s nejvzdálenějším vztahem. Je přesvědčen, že pokud by krajský soud a žalovaný postupovali v souladu s tímto východiskem, které zastává judikatura NSS, byla by daň vyměřena dodavateli výrobků – společnosti STAR DISTRIBUTION, případně panu Ing. V. K., který byl pronajímatelem prostor, v nichž byly cigarety baleny. Napadený rozsudek prý popírá právní subjektivitu právnických osob, jelikož STAR DISTRIBUTION z úvah o plátcích daně vylučuje s argumentem ovládnutí společnosti stěžovatelem. Kasační stížnost zdůrazňuje, že každá společnost je ve výsledku ovládána fyzickou osobou.

[39] Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem daně „*právnícká nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, zdaněné nebo oprávněně nabyté bez daně; za daň společně a nerozdílně s touto osobou odpovídá osoba, která se na této výrobě, skladování nebo dopravě podílela.*“

pokračování

[40] Při výkladu citovaného ustanovení NSS v judikatuře setrvale opakuje, že při určování plátce daně je stěžejní nalézt osobu s kvalifikovaným vztahem ke zdaněnému výrobku. Takovou osobou může být neoprávněný uživatel skladovacích prostor, nájemce či vlastník, u kterých je nutné vždy prověřit jejich vztah ke skladovacím prostorám. Dále ale judikatura uvádí, že za skladovatele nelze považovat automaticky vlastníka prostoru, jelikož klíčovým atributem institutu je přinejmenším vědomost o zboží a úmysl je uchovávat. Z uvedeného se podává, že skladování je zdejší soudem pojato ve smyslu detence, tedy faktické možnosti ovládat skladované výrobky. Klíčové je určit, která osoba tuto faktickou možnost měla a je tedy tzv. skutečným skladovatelem. Teprve nelze-li takovou osobu nalézt, je možné přistoupit k hledání prostého detentora, případně osoby, která se podílela na skladování (podrobně viz rozsudek ze dne 14. 11. 2024, čj. 5 Afs 173/2024 - 45, bod 19).

[41] V posuzovaném případě krajský soud i správce daně postupovali v souladu s výše nastíněnou judikaturou, když za skutečného skladovatele označili stěžovatele. Z popisu skutku v pravomocných trestních rozsudcích je totiž nesporné, že právě stěžovatel byl vědomým spolupachatelem daňového podvodu, a tedy také osobou, která měla v úmyslu zboží uchovávat a ovládat je. Konkrétně bylo zjištěno, že stěžovatel nejprve společně s Ing. V. K. opatřil balicí linku, kterou uvedli do provozuschopného stavu. Následně zakoupili od neurčených osob celkem 600 000 ks nezdaněných jednotlivých cigaret, které balili na lince do krabiček s nápisy a logy Marlboro. Činili tak s vědomím, že tyto cigarety nebyly zdaněny. Současně v uvedeném období prováděl stěžovatel společně s Ing. V. K. také další úkony, které směřovaly k naplnění popsaného jednání, přičemž popsaným způsobem plánovali vyrobit nejméně 1 mil. krabiček cigaret (viz rozsudek Vrchního soudu v Olomouci ze dne 15. 11. 2021, čj. 5 To 41/2021 - 2926). Hledal-li proto správce daně v posuzovaném případě jednu osobu s kvalifikovaným vztahem k tabákovým výrobkům, je naprosto logické, že se zaměřil na stěžovatele, zvláště v situaci, kdy společnost STAR DISTRIBUTION byla vytvořena ke krytí trestné činnosti a z protokolů v trestním spisu vyplývá, že stěžovatel s cigaretami nakládal (bod 43-47 napadeného rozsudku). Uvedenými důkazy byl jednoznačně prokázán kvalifikovaný vztah stěžovatele ke skladovaným výrobkům.

[42] NSS proto souhlasí s krajským soudem, že stěžovatel byl správně určen plátcem daně. S námitkou nezákonnosti v důsledku nesprávného právního posouzení této otázky se tedy NSS neztotožňuje.

3.2.5. K výkladu pojmů *tabákový provazec* a *tabákový smotek*

[43] Stěžovatel v kasační stížnosti nadále tvrdí, že jeho výrobky nemohly být zdaněny spotřební daní. Předně uvádí, že krajský soud postupoval nesprávně, označil-li existenci konkurujících výkladů pojmu *tabákový provazec*, aby jej následně ztotožnil s pojmem *tabákový smotek*, aniž by však vysvětlil, proč si takový výklad vybral. Podle stěžovatele je ale nutné rozlišovat pojmy v § 101 zákona o spotřebních daních – *tabákový smotek*, *tabákový provazec* a *trhaná tabáková náplň*. Alternativně stěžovatel uvádí, že i kdyby byl vnitřek cigarety *tabákovým provazcem*, zákon o spotřebních daních neumožňuje zdanění cigaret, jelikož pojem „*tabákový provazec kouřený v nezměněném stavu*“ je zjevně prázdnou množinou. Vnitřek cigarety totiž nelze kouřit, aniž by byl zabalen do cigaretového papíru. Vzhledem k citlivosti zákona o spotřebních daních na přesnou terminologii (stěžovatelem

demonstrovánou na příkladu zdanění Heets, náplní do IQOS) prý krajský soud nesprávně akceptoval rozhodnutí žalovaného o zdanění výrobků stěžovatele spotřební daní.

[44] Podle § 101 odst. 3 písm. a) zákona o spotřebních daních ve znění do 31. 12. 2024 se 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 nepřímou manipulací vloží do dutinek z cigaretového papíru, nebo 3. tabákové provazce, které se jednoduchou nepřímou manipulací zabalí do cigaretového papíru“ Doutníky a cigarillos jsou definovány v § 101 odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních jako „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.“

[45] Význam pojmu „které se kouří v nezměněném stavu“ byl jednou z otázek posuzovaných v rozsudku NSS ze dne 31. 5. 2022, čj. 1 Afs 463/2020 - 98. Ačkoliv se judikát týkal primárně doutníků, je nepochybné, že výklad tohoto sousloví je použitelný i pro cigaretové výrobky; už jen proto, že nejen spotřebitelský zákon, ale také směrnice, používá tyto pojmy pro cigarety i doutníky. Obdobný závěr ostatně vyplývá z rozsudku NSS ze dne 8. 3. 2017, čj. 10 Afs 233/2016 - 39, podle kterého je kouření v nezměněném stavu pouze jednou z vlastností, která sama o sobě neprokazuje, že je výrobek doutníkem. Stejnou logikou lze při pohledu na právní úpravu konstatovat, že jednou z vlastností cigarety je taktéž kouření v nezměněném stavu a dalšími znaky je, že se současně jedná o tabákové provazce a výrobek není doutníkem ani cigarillos. Kouření v nezměněném stavu NSS definoval tak, že „tabákový výrobek musí být hotový, tedy způsobilý ke kouření bez předchozích úprav či změn (např. bez předchozího vložení do dutinky z cigaretového papíru)“ a současně zdůraznil, že pojem nelze vykládat tak, že by „požadavek způsobilosti ke kouření v daném stavu vyžadoval, aby tabákový výrobek či jeho kouření měly určitou kvalitu obvyklou pro kouření toho kterého tabákového výrobku.“ (viz rozsudek čj. 1 Afs 463/2020 - 98, bod 60).

[46] Podstatou kasační argumentace je snaha stěžovatele přesvědčit NSS, že posuzování, zda lze výrobek „kouřit v nezměněném stavu“, probíhá také v době, kdy je cigareta vyráběna a balena do krabiček. Podle stěžovatele je balení do cigaretového papíru či obdobná úprava změnou, kvůli které již nelze výrobek „kouřit v nezměněném stavu.“ Takovýto výklad je však absurdní, jelikož by ve svém důsledku vedl k nemožnosti zdanit jakýkoliv tabákový výrobek, který je výrobcem balen do cigaretového papíru či obdobně upravován. Podle NSS je zjevné, že posouzení, zda lze tabákový provazec kouřit v nezměněném stavu, probíhá až v situaci, kdy si hotovou vyrobenou cigaretu zakoupí a zapálí spotřebitel. Logičtější vysvětlení než nemožnost zdanit jakékoliv cigarety totiž NSS spatřuje v tom, že právní úprava rozlišuje mezi „hotovou“ cigaretou, kterou si spotřebitel koupí v krabičce, u které není třeba žádného dalšího úsilí k jejímu kouření, a cigaretou, kterou si spotřebitel z tabáku ubalí „vlastními silami“ do zvlášť zakoupených cigaretových papírků. V nastíněném případě bude „hotová cigareta“ výrobkem ve smyslu § 101 odst. 3 písm. a) bodu 1 zákona o spotřebních daních, zatímco „vlastnoručně ubalená“ nikoliv (také se patrně bude jednat o cigaretu, avšak ne podle bodu 1 tohoto ustanovení).

pokračování

[47] Vyráběl-li tedy stěžovatel v posuzovaném případě krabičky cigaret, které zamýšlel prodávat spotřebitelům, kteří nemuseli k jejich kouření vynaložit žádné další úsilí, je nepochybné, že se jednalo o výrobky, které bylo možné „kouřit v nezměněném stavu“ ve smyslu § 101 odst. 3 písm. a) bodu 1 zákona o spotřebních daních. Tento závěr vyslovil v napadeném rozsudku také krajský soud (bod 59-61) a NSS se s ním z popsanych důvodů ztotožňuje. K závěru, že samotná výroba nemůže nic změnit na možnosti kouřit výrobek v nezměněném stavu, směřuje i rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, čj. 5 Afs 26/2015 - 103, ve kterém zdejší soud vysvětluje postoj SDEU, podle kterého na naplnění tohoto zákonného kritéria u doutníku nemůže nic změnit ani potřeba před kouřením oříznout doutníkovou špičku. Při posouzení kouření v nezměněném stavu tedy SDEU opět upírá pozornost na spotřebitele před samotným okamžikem zapálení tabákového výrobku a konstatuje, že ani drobná úprava ze strany spotřebitele nevyvrátí kritérium kouření v nezměněném stavu. O to více je NSS přesvědčen, že k vyvrácení nemůže dojít v samotném procesu výroby cigaret.

[48] NSS se nemůže ztotožnit ani s tvrzením stěžovatele, že krajský soud nesprávně ztotožnil pojmy tabákový smotek a tabákový provazec, ke kterému navíc uvádí, že krajský soud naznačil konkurující výklady, z nichž nakonec jeden vybral bez řádného odůvodnění. V napadeném rozsudku však krajský soud pouze konstatoval, že ačkoliv je terminologie směrnice a zákona o daních z příjmů rozdílná, není problém jednotlivé tabákové výrobky odlišit díky stanovení kumulativních definičních znaků. V tomto směru se NSS zcela ztotožňuje s názorem krajského soudu.

[49] Stejně tak lze souhlasit s posouzením charakteristiky výrobků stěžovatele s odkazem na protokol ze zkoušky předmětných výrobků (bod 58 napadeného rozsudku). Kromě výše rozebraného kouření v nezměněném stavu je nutné, aby výrobek naplnil další definiční znaky cigarety – obsah tabákových provazců a odlišnost od doutníků či cigarillos. Z výsledků zkoušky výrobků je zřejmé, že se v daném případě jednalo o výrobky, které nebyly doutníkem ani cigarillos, jelikož zde jednoznačně chyběl definiční prvek v podobě krycího tabákového listu ve smyslu § 101 odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních (k podrobnostem ohledně krycího listu jako definičního znaku doutníků viz rozsudek NSS čj. 1 Afs 463/2020 - 98, bod 62-68 a zde citovaná judikatura). Stejně tak ze zkoušek vyplývá, že výrobky obsahovaly řezy zlomků tabákových listů, příčných a podélných řezů tabákových žil a bylo možné je zapálit a kouřit. Podle NSS tedy nelze pochybovat ani o obsahu tabákových provazců uvnitř cigarety.

[50] NSS uzavírá, že výrobky stěžovatele naplňovaly všechny zákonné znaky ve smyslu § 101 odst. 3 písm. a) zákona o spotřebních daních, a proto krajský soud správně potvrdil jejich zdanění jako cigarety podle zákona o spotřebních daních.

[51] Stěžovatel situaci se zdaněním cigaret v České republice přirovnává k pohádce Císařovy nové šaty, když uvádí, že kvůli terminologické nepřesnosti není možné legálně zdanit cigarety a ke zdanění dochází pouze na základě určitého zvyku a tolerování nastalé situace ze strany celních orgánů a správních soudů. S odkazem na zmíněnou pohádku proto stěžovatel tvrdí, že „pokud je král nahý, nelze před tím zavírat oči, jak to doposud činily orgány veřejné moci.“ Přistoupí-li ovšem NSS na tento způsob argumentace, pak k nastíněné paralele uvádí na pravou míru, že v pohádce Císařovy nové šaty všichni lidé na náměstí viděli, že císař na sobě nemá žádné oblečení, nicméně pouze dítě tuto situaci pravdivě pojmenovalo. V nyní posuzovaném případě však všichni vidí, že císař je oblečen už dlouhé roky do šatů, jejichž střih navíc dohromady dává jasný smysl a jediný, kdo existenci těchto šatů popírá, je

stěžovatel. Popření určitého jevu však neznamená jeho neexistenci. Parafrázováno na tuto pohádku, prostým popřením objektivní okolnosti, že král je oblečen, z něho nelze učinit nahého krále.

3.3. *K námitce procesních vad*

[52] Procesní vady ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. stěžovatel spatřuje v tom, že otázka působení výrobků na běžného spotřebitele neměla dostatečnou oporu ve spisech. Krajský soud totiž nesprávně posvětil použití procentuální složky základu spotřební daně na základě podobnosti s cigaretami Marlboro, aniž by jakkoliv dokazoval, zda se výrobky stěžovatele kvalitou či chutí blíží originálu. Uvedené vlastnosti jsou přitom podle stěžovatele zcela zásadní pro posouzení působení výrobku na konečného spotřebitele, které rozhodně není bez významu pro určení základu spotřební daně.

[53] NSS se už výše vyjádřil k určení základu spotřební daně podle § 103 odst. 5 zákona o spotřebních daních a vyložil, že podle tohoto ustanovení je rozhodující podobnost obchodního značení a počtu cigaret v balení s cigaretami, které musí být označeny tabákovými nálepkami. Prokázání toho, zda by výrobky stěžovatele kvalitou opravdu působily na spotřebitele jako výrobky značky Marlboro, je tedy bez významu, jak správně uvedl krajský soud. Prokázat podstatné znaky – podobnost mezi výrobky stěžovatele a cigaretami **se stejným obchodním značením a o stejném počtu** – se bezesporu podařilo již v trestním řízení, ve kterém byl ostatně stěžovatel odsouzen také za trestný čin porušení práv k ochranné známce a jiným označením právě proto, že zneužíval obchodní značení cigaret Marlboro.

[54] NSS tedy uzavírá, že stěžovatelem požadované prokázání působení kvality výrobků na spotřebitele bylo v posuzovaném případě zcela bez významu. Pro konstatování podobnosti obchodního značení a počtu měl správce daně dostačující skutkové podklady v daňovém i trestním spisu. Ani námitce nedostatečné skutkové opory ve správním spisu proto NSS nemůže vyhovět.

[55] Na závěr považuje NSS za vhodné zmínit, že brojí-li stěžovatel v jedné části kasační stížnosti rozsáhle proti vázanosti trestním rozsudkem a o dva odstavce dále svou argumentaci neváhá zaštitit právě striktní vázaností, působí to přinejmenším nekonzistentně. Takovýto způsob argumentace přitom podrývá přesvědčivost kasační stížnosti jako celku a je zejména věcí zástupce stěžovatele jako právního profesionála, aby se tohoto způsobu kasační argumentace vyvaroval.

4. **Závěr a náklady řízení**

[56] S ohledem na výše uvedené dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[57] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

pokračování

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

V Brně dne 4. dubna 2025

Vojtěch Šimíček
předseda senátu