

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28.03.2012, sp. zn. 15 Tdo 1671/2011, ECLI:CZ:NS:2012:15.TDO.1671.2011.1

Číslo: 55/2012

Právní věta: Zkrácením daně je jakékoli jednání pachatele, v důsledku něhož je poplatníkovi (povinné osobě) v rozporu se zákonem vyměřena nižší daň, než jaká měla být vyměřena a zaplácena, nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde. Přečin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku lze ve vztahu ke spotřební dani spáchat i úmyslným nepodáním přiznání k této dani při současném zatajení zdanitelného plnění, přestože pachatel nebo osoba, za niž jedná, je plátcem spotřební daně (srov. § 4 odst. 1 písm. f/ zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a § 9 odst. 3 písm. e/ tohoto zákona), neboť správce daně je v takovém případě oprávněn předpokládat u daňového subjektu nulovou výši spotřební daně.

Soud: Nejvyšší soud

Datum rozhodnutí: 28.03.2012

Spisová značka: 15 Tdo 1671/2011

Číslo rozhodnutí: 55

Číslo sešitu: 9

Typ rozhodnutí: Usnesení

Hesla: Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Předpisy: § 240 odst. 1 tr. zákoníku

Druh: Rozhodnutí ve věcech trestních

Sbírkový text rozhodnutí:

Nejvyšší soud rozhodl ve velkém senátu trestního kolegia tak, že odmítl dovolání obviněného J. Š. proti usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 10. 8. 2011, sp. zn. 9 To 377/2011, jako odvolacího soudu v trestní věci vedené u Okresního soudu v Rakovníku pod sp. zn. 1 T 23/2011.

Z odůvodnění:

Rozsudkem Okresního soudu v Rakovníku ze dne 9. 6. 2011, sp. zn. 1 T 23/2011, byl obviněný J. Š. uznán vinným přečinem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku (zák. č. 40/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, dále jen „tr. zákoník“), kterého se měl dopustit tím, že dne 21. 11. 2010 v R., v osobním vozidle Mercedes Benz GL 320 CDI 4MATIC 164 G, v rozporu s ustanovením § 114 odst. 2 zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), úmyslně přepravoval nekolokovaný tabák v maloobchodním balení s označením Golem a César a 2 krabice s tabákem v neoznačených plastových krabičkách (celkem 70,5 kg), dále 47 800 ks nekolokovaných cigaret v krabičkách od

cigaretových dutinek zn. Solid a 5 kartonů neokolkovaných cigaret zn. Europe Lights (1000 ks), v úmyslu dát ho do prodeje, čímž došlo ke zkrácení spotřební daně z tabákových výrobků ve výši 192 558 Kč a daně z přidané hodnoty ve výši 38 512 Kč.

Za tento přečin byl obviněný J. Š. odsouzen podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku za použití § 67 odst. 1, 3 tr. zákoníku a § 68 odst. 1, 2 tr. zákoníku k peněžitému trestu ve výměře 120 000 Kč (60 denních sazeb po 2000 Kč). Podle § 69 odst. 1 tr. zákoníku mu byl pro případ, že by nebyl peněžitý trest ve stanovené lhůtě vykonán, vyměřen náhradní trest odnětí svobody v trvání 12 měsíců.

Proti tomuto rozsudku soudu prvního stupně podal obviněný J. Š. odvolání, o němž Krajský soud v Praze, jako soud odvolací, usnesením ze dne 10. 8. 2011, sp. zn. 9 To 377/2011, rozhodl tak, že je podle § 256 tr. ř. jako nedůvodné zamítl.

Proti uvedenému usnesení Krajského soudu v Praze podal obviněný J. Š. prostřednictvím obhájce dovolání z důvodu uvedeného v § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. a dále podle slovního vyjádření i z dovolacího důvodu uvedeného v § 265b odst. 1 písm. l) tr. ř. s odkazem na § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. V podrobnostech dovolatel uvedl, že jelikož tabákové výrobky nevyráběl, nedovážel ze třetích zemí, ani je nedopravoval z jiného členského státu, a protože v § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních není ustanovení o tom, že by takovéto výrobky přepravované po daňovém území České republiky musely být značeny tabákovými nálepkami, nemohl toto ustanovení porušit. Tomu svědčí také skutkové podstaty § 135a a § 135b zák. o spotřebních daních.

Dále dovolatel uvedl, že zákon o celní správě v příloze č. 2 stanoví, že působnost v územním obvodu R. vykonává Celní úřad K. Nalézací soud se spokojil s tím, že mu byl předložen rozkaz ředitele Celního ředitelství Praha č. 81/2010, aniž by zkoumal, zda toto zmocnění dopadá i na projednávaný případ, ve svém rozsudku uvedl, že předmětná skupina mobilního dohledu zasahovala v souladu se svou územní působností vymezenou výše uvedeným rozkazem, čímž de facto potvrdil, že místní příslušnost správního úřadu (správce daně) lze určit rozkazem, tedy že nemusí být stanovena zákonem, což je v rozporu s čl. 2 odst. 3 Ústavy. Z ustanovení § 5 odst. 3 písm. g) zákona o celní správě vyplývá, že při správě daní není celní ředitelství oprávněno stanovit místní příslušnost jinak, než je stanoveno zákonem. Celní úřad P. postupoval protiústavně, když vykonával svoji věcnou příslušnost mimo obvod své územní působnosti, a u subjektu, jehož není správcem daně, a proto jeho úkony nemohly být v řízeních použity.

Dovolatel také upozornil, že nebyl přítomen odběru vzorků na Celním úřadě P. ani na Celním úřadě Ch., navíc mu nebylo dáno na vědomí, že budou vzorky odebírány. V rozhodnutí Celního úřadu P. ze dne 22. 11. 2010 není uvedeno, že by dovolatel odmítl podepsat protokoly o odběru vzorků, což zpochybňuje tvrzení celního úřadu. Pracovníci uvedeného úřadu postupovali protiprávně, když nedodrželi postup stanovený vnitřním předpisem celní správy, tj. SPČ 18/2008, neboť tento předpis v odst. 13 stanovil, že před odběrem vzorků seznámí vzorkař zástupce kontrolovaného subjektu s postupem odběru a předá mu Poučení, přičemž po ukončení odběru má zástupce právo vznést písemné námitky do Vyjádření, které je součástí Poučení. Celní úřad P. takto nepostupoval, a aniž by dovolatele seznámil s postupem odběru a jeho právy a povinnostmi, požadoval podpis protokolů. Dovolatel tak před odběrem vzorků a vyhotovení Protokolu nemohl podepsat, že nemá žádné námitky, a proto požadavek podpisu tohoto Poučení považuje za protiprávní. K tomu dovolatel uzavřel, že nebyl poučen, vzorky byly odebrány bez jeho přítomnosti, a tak nemohl potvrdit souhlas se způsobem odběru, ani že odebraný vzorek je totožný s kontrolovaným zbožím. K Poučení dále dovolatel namítal, že se týká problematiky dovozu na celní území Evropské unie, avšak dovolatel ze třetích zemí nic nedovážel, navíc se Poučení odvolává na nařízení ES č. 450/2008, které však dosud není účinné, a proto se v Evropské unii postupuje podle nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. 10. 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, kdy dále se také ve vyjádření Generálního ředitelství cel adresovaném nalézacímu soudu uvádí, že problematika odebírání vzorku je upravena

mj. v nařízení Rady č. 2913/92.

Celní úřad P. neumožnil dovolateli být přítomen odběru vzorků, nepředal mu protokoly o odběru vzorků ani rezervní - referenční vzorky (v rozporu s odst. 14 předpisu č. 18/2008), čímž mu odebral právo nechat si udělat rozbor v jiné akreditované laboratoři. Celní úřad P. nerespektoval vlastní předpis, proto s dovolatelem zacházel nerovnoprávně a porušil zásadu zákazu libovůle. Byl-li odběr vzorků prováděn protiprávním způsobem, nemohou být závěry z tohoto protiprávního postupu použity, protože byly získány protiprávním způsobem.

Celní úřad Ch. vydal platební výměr ze dne 28. 4. 2011, který se odvolával zejména na výsledky analýz, avšak jmenovaný úřad přijal až 17. 5. 2011 protokoly o odběru vzorků a až 7. 6. 2011 obdržel protokoly o zkoušce, ve kterých jsou obsaženy výsledky analýzy. Celní úřad Ch. tak vydal platební výměr, aniž by měl k dispozici jakýkoliv důkaz. Věc tedy byla projednána bez přítomnosti dovolatele a nebylo mu umožněno vyjádřit se k prováděným důkazům ve smyslu čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Z protokolů o zkoušce ze dne 18. 1. 2011 vyhotovených Celně technickou laboratoří v P. (dále jen „CTL“) vyplývá, že laboratoř analyzovala pouze vzorky tabáku, nikoliv cigaret, takže nebylo možné zjistit, zda se skutečně jedná o tabákové provazce, které lze kouřit [§ 101 odst. 3 písm. a) zákona o spotřebních daních]. Nikdo tedy nezkoumal, zda cigarety splňují kritéria Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/37/ES, která je zapracovaná do vyhlášky Ministerstva zemědělství č. 344/2003 Sb. Podle § 101 odst. 2 zák. o spotřebních daních podléhá dani pouze tabák ke kouření. Z protokolů o zkoušce učiněných CTL nelze zjistit, jakou metodou laboratoř zjistila, že se jedná o tabák, který lze kouřit. V protokolech není uvedeno, že by CTL použila při zkoušce akreditované metody, a proto lze předpokládat, že místo mechanického nakuřování na nakuřovacím přístroji byl využit figurant. Dovolatel na základě judikátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 71/2009 upozornil, že zkoušku kouřením tabákového výrobku v cigaretové dutince a lulce lze podřadit důkazu ohledáním a že zkouška kouřením má podobu vyšetřovacího pokusu, kdy účastník řízení má právo být přítomen ohledání, avšak dovolatel zkoušce kouření přítomen nebyl. Byla to CTL, nikoliv správce daně, kdo prováděl zkoušku kouřením. Daňový řád v § 92 odst. 1 stanoví, že dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně, avšak CTL správcem daně není, tím podle § 1 odst. 3 zák. o spotřebních daních může být pouze celní úřad nebo ředitelství, a tak závěry CTL nelze označit za důkaz.

V závěrečné části svého obsáhlého dovolání označené „E. Zkrácení daně“ se dovolatel zabýval následujícími skutečnostmi. Samotné nepodání daňového přiznání není trestným činem, což vychází jak z výkladu příslušných ustanovení daňového řádu, tak z konstantní judikatury Nejvyššího soudu České republiky (dále jen „Nejvyšší soud“), kdy je trestněprávní teorií i praxí za zkrácení daně, poplatku či jiné podobné platby jednoznačně považováno jednání (případně i opomenutí) pachatele, v jehož důsledku je mu jako poplatníkovi vyměřena nižší daň (či jiná platba) nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde. Při řádné činnosti správce daně nemůže dojít k faktickému zkrácení daně ve vyměřovacím stadiu daňového řízení a již vůbec ne ke zkrácení daně, a proto nelze z popsané právní úpravy dovodit, že nepodání daňového přiznání by mělo nebo mohlo vést správce k domněnání, že daňovou povinnost subjekt vůbec nemá, případně že jí má nižší; k případnému nevyměření daně a jejímu zkrácení v takovém případě pak nedojde v příčinné souvislosti s nečinností poplatníka daně, ale správce daně, který nezahájil vyměřovací řízení a nepřistoupil k vyměření daně jinými prostředky. Nejvyšší soud pak ve svém rozhodnutí dodává, že trestný čin zkrácení daně je v podstatě zvláštním druhem podvodu, přičemž s ohledem na uvedenou právní úpravu nemůže být jednání záležející v nepodání daňového přiznání předstíráním skutečnosti, že daňový subjekt tuto daňovou povinnost nemá, resp. nemůže být jednáním způsobilým vyvolat odpovídající omyl u správce daně vedoucí k tomu, že se subjekt zbaví daňové povinnosti. Podle praxe není zkrácením daně její pouhé neodvedení, jestliže je daň vyměřena správně nebo nebyla-li zatajena skutečnost odůvodňující

vznik daňové povinnosti. Nejvyšší soud také judikoval, že znak zkrácení daně není naplněn samotným nepodáním daňového přiznání povinnou osobou v případě, kdy správci daně je daňová povinnost takové osoby známa a zjištění základu daně a její stanovení může být provedeno i jinými prostředky. Uvedenému názoru svědčí i systematika právní úpravy daňového řízení. V případech, kdy správce daně může zjistit, zda subjekt daně podal daňové přiznání, má při nečinnosti tohoto subjektu k dispozici právní prostředky k vyměření a vymožení jejího zaplacení. Trestní odpovědnosti je potom vyhrazen prostor tam, kde v příčinné souvislosti s úmyslným jednáním či opomenutím daňového subjektu dojde i přes řádný průběh daňového řízení ze strany správce daně ke zkrácení daně. V daném případě Celní úřad Ch. zaslal dovolateli výzvu k podání daňového přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků. Dovolatel poté podal daňové přiznání za listopad 2010 a vykázal daň ve výši nula. Následně byl celním úřadem vyzván k odstranění pochybností. Dne 2. 5. 2011 bylo dovolateli doručeno rozhodnutí celního úřadu ze dne 28. 4. 2011 – platební výměr. Proti tomuto rozhodnutí si podal odvolání, které bylo Celním ředitelstvím Ústí nad Labem zamítnuto, a proto podal žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem. Celní úřad v Ch. tedy nebyl nečinný a postupoval podle ustanovení daňového řádu. Z postupu celních orgánů je tak podle dovolatele zřejmé, že v nich nemohl podáním daňového přiznání vyvolat domněnku, že žádnou daňovou povinnost nemá.

V závěru svého mimořádného opravného prostředku obviněný J. Š. navrhl, aby Nejvyšší soud podle § 265k odst. 1 tr. ř. zrušil napadené usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 10. 8. 2011, sp. zn. 9 To 377/2011, podle § 265k odst. 2 tr. ř. zrušil i další rozhodnutí obsahově navazující na citované usnesení a podle § 265m odst. 1 tr. ř. dovolatele zprostil obžaloby.

Státní zástupce Nejvyššího státního zastupitelství se k dovolání obviněného J. Š. vyjádřil tak, že jestliže obviněný v rámci svých námitek namítá, že nebylo řádně provedeno dokazování, a to s ohledem na místní příslušnost ve věci činného celního orgánu, resp. s ohledem na odběr a analýzu jím převážených tabákových výrobků, nelze k tomu přihlížet, neboť takové námitky se zcela mívají s uplatněným dovolacím důvodem ve smyslu § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., jakož i s dovolacími důvody ostatními, byť neuplatněnými. Za relevantní lze ve vztahu ke zmíněnému dovolacímu důvodu naopak považovat tvrzení obviněného, podle něhož nelze v jeho případě poukazovat na § 114 odst. 2 zák. o spotřebních daních, neboť žádné tabákové výrobky nevyrobil a ani je nedovážel nebo nedopravoval, protože zjištění porušení zákona o spotřební dani je součástí hmotně právního posouzení skutku. Podle citovaného ustanovení tabákové výrobky vyrobené na daňovém území České republiky, na daňové území České republiky dovezené nebo na daňové území České republiky dopravené z jiného členského státu musí být značeny tabákovou nálepkou (pokud nejsou dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně s následným umístěním v daňovém skladu nebo pokud není v § 114 odst. 6 nebo 7 zákona o spotřebních daních stanoveno jinak, což se k jednání obviněného nevztahovalo). Popsané znění zákona je nutné vykládat především tím způsobem, že tabákové výrobky (tedy i výrobky, které měl v držení obviněný) se mohou na území České republiky nacházet toliko s označením tabákovou nálepkou, prokazující splnění daňových povinností. Toto obecné pravidlo obviněný porušil, neboť tabákové výrobky, které vezl ve svém vozidle, požadovaným způsobem označeny nebyly, tudíž zde zjevně ke zdanění nedošlo (tabákové výrobky byly při dopravě obviněným již ve volném oběhu ve smyslu § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních, přičemž je zřejmé, že na území České republiky buď musely být nějakým způsobem dopraveny, nebo zde musely být zhotoveny). Skutečnost, že obviněný přímo předmětné tabákové výrobky nevyrobil, nedovezl ani nedopravil, již není rozhodná, neboť podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem spotřební daně (mimo jiné) i fyzická osoba, která dopravuje tabákové 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. Skutková věta výroku o vině rozsudku soudu prvního stupně tedy případně mohla obsahovat odkaz rovněž na další ustanovení

zákona o spotřebních daních, nicméně i stávající vyjádření je namíste považovat za dostatečné a zjevně umožňující vyslovenou hmotně právní kvalifikaci. S ohledem na odůvodnění rozhodnutí soudů nižších stupňů navíc nelze přehlédnout, že další podstatné části zákona o spotřebních daních soudy také aplikovaly. Předmětnou námitku obviněného proto není možné akceptovat.

Státní zástupce ve svém vyjádření dále uvedl, že v poslední části svého dovolání má obviněný za to, že samotné nepodání daňového přiznání není trestným činem. Současně obviněný tvrdí, že na výzvu správce daně přiznání podal a vykázal daň nula. Následně obviněný upřesňuje, že Nejvyšší soud konstatoval, že znak zkrácení daně není naplněn samotným nepodáním daňového přiznání v případě, kdy je správci daně daná povinnost známa a zjištění základu daně a stanovení daně může být provedeno i jinými prostředky. Byť popsána námitka není podle názoru státního zástupce zcela jednoznačná, je možné k ní uvést, že obviněnému vznikla daňová povinnost přiznat a uhradit daň, kterou však nejenže nesplnil, ale tuto povinnost (která nebyla správci daně známa) tajil, resp. jednal takovým způsobem, aby k řádnému zjištění a vyměření daně nedošlo. Jinak řečeno, obviněný činil kroky k tomu, aby ve větším rozsahu zkrátil spotřební daň a daň z přidané hodnoty, tedy se dopustil přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku, jak správně dovodily soudy činné dříve ve věci. Ani v tomto rozsahu tudíž není možné dovolání obviněného přisvědčit.

V konečném důsledku tedy státní zástupce dovodil, že Okresní soud v Rakovníku i Krajský soud v Praze posoudily jednání obviněného zákonu odpovídajícím způsobem, proto dovolání shledal zjevně neopodstatněným a navrhl je podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. odmítnout.

Ve věci nejprve rozhodoval senát 5 Tdo Nejvyššího soudu (dále jen „senát 5 Tdo“), který rozhodl usnesením ze dne 14. 12. 2011, sp. zn. [5 Tdo 1521/2011](#), tak, že podle § 20 odst. 1 zák. č. 6/2002 Sb., o soudech a soudcích, ve znění pozdějších předpisů, věc obviněného J. Š. postoupil velkému senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu (dále jen „velký senát Nejvyššího soudu“) k rozhodnutí, neboť dospěl k závěru, že řešená právní otázka o tom, zda úmyslné jednání pachatele spočívající v samotném nepodání daňového přiznání, je-li tím současně zatajováno zdanitelné plnění, naplňuje znak „zkrácení daně“ ve smyslu § 240 tr. zákoníku, má po právní stránce zásadní význam, když současně k projednávané problematice zjistil, že výkladová praxe Nejvyššího soudu se liší, a zaznamenal dva rozporné názory, jež byly vyjádřeny ve věcech Nejvyššího soudu, a to jednak v usnesení Nejvyššího soudu ze dne 12. 2. 2003, sp. zn. [11 Tdo 265/2002](#), publikovaném ve svazku 24 Souboru rozhodnutí Nejvyššího soudu (dále jen „senát 11 Tdo“), jehož podstatný obsah zachytil dovolatel ve svém mimořádném opravném prostředku, a jednak v usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 7. 2005, sp. zn. [8 Tdo 790/2005](#), publikovaném v sešitě 18 Souboru trestních rozhodnutí Nejvyššího soudu pod č. T816 a také pod č. 34/2006 Sb. rozh. tr. (dále jen „senát 8 Tdo“).

Senát 5 Tdo ve svém původním rozhodnutí ze dne 14. 12. 2011, sp. zn. [5 Tdo 1521/2011](#), podle § 265c tr. ř. nejprve shledal, že dovolání obviněného J. Š. je přípustné, bylo podáno osobou oprávněnou, v zákonné lhůtě a na místě, kde lze podání učinit. Dovolací soud dále dospěl k závěru, že dovolatelem uplatněné námitky naplňují jím uplatněné dovolací důvody podle § 265b odst. 1 písm. g), l) tr. ř. Následně přezkoumal podle § 265i odst. 3 tr. ř. zákonnost a odůvodněnost výroků rozhodnutí, proti nimž bylo dovolání podáno, a to v rozsahu a z důvodů vymezených v dovolání, jakož i řízení napadeným rozhodnutím předcházející. S těmito závěry senátu 5 Tdo se velký senát Nejvyššího soudu ztotožnil.

Obviněný J. Š. uplatnil dovolací důvod uvedený v ustanovení § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., v němž je stanoveno, že tento důvod dovolání je naplněn tehdy, jestliže rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo jiném nesprávném hmotně právním posouzení. V rámci takto vymezeného dovolacího důvodu je možné namítnout buď nesprávnost právního posouzení skutku, tj.

mylnou právní kvalifikaci skutku, jak byl v původním řízení zjištěn, v souladu s příslušnými ustanoveními hmotného práva, anebo vadnost jiného hmotně právního posouzení. Z toho vyplývá, že důvodem dovolání ve smyslu tohoto ustanovení nemůže být samotné nesprávné skutkové zjištění, a to přesto, že právní posouzení (kvalifikace) skutku i jiné hmotně právní posouzení vždy navazují na skutková zjištění vyjádřená především ve skutkové větě výroku o vině napadeného rozsudku a blíže rozvedená v jeho odůvodnění. V rámci dovolání podaného z důvodu podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. je možné na skutkový stav poukázat pouze z hlediska, zda skutek nebo jiná okolnost skutkové povahy byly správně právně posouzeny, tj. zda jsou právně kvalifikovány v souladu s příslušnými ustanoveními hmotného práva. Nejvyšší soud je zásadně povinen vycházet ze skutkových zjištění soudu prvního stupně, případně doplněných nebo pozměněných odvolacím soudem. V návaznosti na tento skutkový stav pak zvažuje hmotně právní posouzení, přičemž samotné skutkové zjištění učiněné v napadených rozhodnutích nemůže změnit, a to jak na základě případného doplňování dokazování, tak i v závislosti na jiném hodnocení v předcházejícím řízení provedených důkazů. To vyplývá také z toho, že Nejvyšší soud v řízení o dovolání jako specifickém mimořádném opravném prostředku, který je zákonem určen k nápravě procesních a právních vad rozhodnutí vymezených v § 265a tr. ř., není a ani nemůže být další (třetí) instancí přezkoumávající skutkový stav věci v celé šíři, neboť v takovém případě by se dostával do role soudu prvního stupně, který je z hlediska uspořádání zejména hlavního líčení soudem zákonem určeným a také nejlépe způsobilým ke zjištění skutkového stavu věci ve smyslu § 2 odst. 5 tr. ř., popř. do pozice soudu projednávajícího řádný opravný prostředek, který může skutkový stav korigovat prostředky k tomu určenými zákonem (srov. § 147 až § 150 a § 254 až § 263 tr. ř. a taktéž přiměřeně např. i usnesení Ústavního soudu ve věcech pod sp. zn. [I. ÚS 412/02](#), [III. ÚS 732/02](#), [III. ÚS 282/03](#) a [II. ÚS 651/02](#), dále např. usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 7. 2008, sp. zn. [IV. ÚS 60/06](#)). V té souvislosti je třeba zmínit, že je právem i povinností nalézacího soudu hodnotit důkazy v souladu s ustanovením § 2 odst. 6 tr. ř., přičemž tento postup ve smyslu § 254 tr. ř. přezkoumává odvolací soud. Zásah Nejvyššího soudu jako dovolacího soudu do takového hodnocení přichází v úvahu jen v případě, že by skutková zjištění byla v extrémním nesouladu s právními závěry učiněnými v napadeném rozhodnutí (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 17. května 2000, sp. zn. [II. ÚS 215/99](#), uveřejněný pod č. 69, ve sv. 18 Sb. nál. a usn. ÚS ČR nebo nález Ústavního soudu ze dne 20. června 1995, sp. zn. [III. ÚS 84/94](#), uveřejněný pod č. 34, ve sv. 3 Sb. nál. a usn. ÚS ČR; dále srov. rozhodnutí Ústavního soudu pod sp. zn. [III. ÚS 166/95](#) nebo [III. ÚS 376/03](#)). Zásah do skutkových zjištění je dále v rámci řízení o dovolání přípustný jen tehdy, učiní-li dovolatel extrémní nesoulad předmětem svého dovolání (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 9. 8. 2006, sp. zn. [8 Tdo 849/2006](#)). K extrémnímu nesouladu mezi provedenými důkazy a učiněnými skutkovými zjištěními srov. také např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 5. 2010, sp. zn. [7 Tdo 448/2010](#), usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 11. 2009, sp. zn. [IV. ÚS 889/09](#), nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 9. 2005, sp. zn. [III. ÚS 359/05](#). Uvedené závěry však s ohledem na obsah obou citovaných rozhodnutí a jejich návaznost na provedené dokazování, které je zachyceno v Nejvyšším soudem přezkoumaném spisovém materiálu, nelze učinit.

Dovolacím důvodem podle ustanovení § 265b odst. 1 písm. l) tr. ř. je rozhodnutí o zamítnutí nebo odmítnutí řádného opravného prostředku proti rozsudku nebo usnesení uvedenému v § 265a odst. 2 písm. a) až g) tr. ř., aniž byly splněny procesní podmínky stanovené zákonem pro takové rozhodnutí, nebo přestože byl v řízení mu předcházejícím dán důvod dovolání uvedený v písmenech a) až k) ustanovení § 265b odst. 1 tr. ř. Dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. l) tr. ř. tedy spočívá ve třech různých okolnostech. Řádný opravný prostředek byl zamítnut z tzv. formálních důvodů podle § 148 odst. 1 písm. a) a b) tr. ř. nebo podle § 253 odst. 1 tr. ř., přestože nebyly splněny procesní podmínky stanovené pro takové rozhodnutí, odvolání bylo odmítnuto pro nesplnění jeho obsahových náležitostí podle § 253 odst. 3 tr. ř., ačkoli oprávněná osoba nebyla řádně poučena nebo jí nebyla poskytnuta pomoc při odstranění vad odvolání (viz § 253 odst. 4 tr. ř.), anebo řádný opravný prostředek byl zamítnut z jakýchkoli jiných důvodů, než jsou důvody uvedené výše jako první okolnost, ale řízení předcházející napadenému rozhodnutí je zatíženo vadami, které jsou ostatními

dovolacími důvody podle § 265b odst. 1 písm. a) až k) tr. ř. Tuto posledně uvedenou okolnost uplatnil ve svém mimořádném opravném prostředku obviněný J. Š. Podstatou této alternativy dovolacího důvodu podle § 265b odst. 1 písm. l) tr. ř. je skutečnost, že dovolateli sice nebylo odepřeno právo na přístup k soudu druhého stupně, ale tento soud – ač v řádném opravném řízení věcně přezkoumával napadené rozhodnutí soudu prvního stupně – neodstranil vadu vytýkanou v řádném opravném prostředku, nebo navíc sám zatížil řízení či své rozhodnutí vadou zakládající některý z dovolacích důvodů podle § 265b odst. 1 písm. a) až k) tr. ř.

Velký senát Nejvyššího soudu se nejprve v souladu s usnesením senátu 5 Tdo ze dne 14. 12. 2011, sp. zn. [5 Tdo 1521/2011](#), zabýval právní otázkou, zda úmyslné jednání pachatele spočívající v samotném nepodání daňového přiznání, je-li tím současně zatajováno zdanitelné plnění, naplňuje znak „zkrácení daně“ ve smyslu § 240 tr. zákoníku.

Podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku spáchá přečin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ten, kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb. Zkrácení daně je jakékoli jednání pachatele, v důsledku něhož je poplatníkovi (povinné osobě) v rozporu se zákonem vyměřena nižší daň, než jaká měla být vyměřena a zaplácena, nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde. Při zkrácení daně jde zpravidla o zvláštní případ podvodu, jímž se v rozporu se zákonem ovlivňuje daňová povinnost určitého subjektu tak, že ten v rozporu se skutečností předstírá nižší rozsah této povinnosti nebo předstírá, že takovou povinnost vůbec nemá. Pachatel tedy příslušné výkazy či podklady pro stanovení uvedených povinných plateb zfalšuje, nepořídí, úmyslně zkreslí nebo nevede, aby tím dosáhl nižšího výpočtu daně a dalších plateb nebo aby vůbec zatajil, že má určitou daňovou povinnost. Zkrácení příslušné povinné platby v uvedeném smyslu lze dosáhnout jak jednáním aktivním (konáním), např. podáním úmyslně zkresleného daňového přiznání, tak může být daň zkrácena i opomenutím takového konání, ke kterému byl daňový subjekt povinen, např. úmyslným nepodáním daňového přiznání k příslušné dani. Vyjádřením finančních orgánů o výši zkrácení daně (event. jiné povinné platby) není soud vázán při posouzení, zda byla daň zkrácena ve větším rozsahu, a zda tedy jde o trestný čin. Soud však není vázán ani pravomocným a vykonatelným rozhodnutím příslušného finančního orgánu o výši zkrácené daně, ale je povinen se jím zabývat a vypořádat se i s celým spisovým materiálem finančního orgánu postupem uvedeným v § 2 odst. 5, 6 tr. ř.

Senát 5 Tdo při svých úvahách o tom, zda úmyslné jednání pachatele spočívající v samotném nepodání daňového přiznání, je-li tím současně zatajováno zdanitelné plnění, naplňuje znak „zkrácení daně“ ve smyslu § 240 tr. zákoníku, vycházel z rozhodnutí senátu 8 Tdo, který ve svém usnesení ze dne 21. 7. 2005, sp. zn. [8 Tdo 790/2005](#), uzavřel, že trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 trestního zákona (zák. č. 140/1961 Sb., ve znění pozdějších předpisů, dále jen „tr. zák.“) lze ve vztahu k dani z přidané hodnoty spáchat i úmyslným nepodáním přiznání k této dani a v důsledku toho i zatajením zdanitelného plnění, přestože pachatel nebo osoba, za niž jedná, je plátcem daně z přidané hodnoty registrovaným u správce daně. V takovém případě správce daně není povinen stanovit výši nepřiznané daně podle pomůcek, ale je oprávněn předpokládat u daňového subjektu nulovou výši daně. Ke zkrácení daně pak dojde v důsledku nepodání daňového přiznání a zatajení zdanitelného plnění, nikoli v příčinné souvislosti s případnou nečinností správce daně. Tento právní názor však je odlišný od právního názoru vyjádřeného v rozhodnutí senátu 11 Tdo. Senát 11 Tdo v usnesení ze dne 12. 2. 2003, sp. zn. [11 Tdo 265/2002](#), při řešení otázky, zda samotné nepodání daňového přiznání je trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby konstatoval, že zákonný znak zkrácení daně ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák. není naplněn jen samotným nepodáním daňového přiznání povinnou osobou za situace, kdy správci daně je daňová povinnost takové osoby známa a zjištění základu daně, jakož i

stanovení daně může být provedeno i jinými prostředky. Podle senátu 11 Tdo však nepodání daňového přiznání může být zkrácením daně v těch případech, kdy subjekt daně není registrován u správce daně a nemá povinnost daňové přiznání podat, dokud mu daňová povinnost nevznikla. Za takových okolností je totiž nepodání daňového přiznání způsobilé vyvolat u správce daně stav, kdy neví o vzniklé daňové povinnosti, a k tomu, že daň není vyměřena, dojde v příčinné souvislosti s uvedeným jednáním (opomenutím) povinné osoby. Pro úplnost je třeba uvést, že oba senáty se zabývaly výkladem pojmu „zkrátí daň“ ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák., avšak tento pojem ve stejné dikci používá i přečin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku.

V podrobnostech v odůvodnění svého rozhodnutí senát 5 Tdo dále rozvedl, že senát 11 Tdo zastává právní názor, který použil i dovolatel ve svém dovolání, podle něhož znak zkrácení daně ve smyslu § 148 tr. zák. není naplněn samotnou skutečností nepodání daňového přiznání povinnou osobou v případě, kdy správci daně je daňová povinnost takové osoby známa a zjištění základu daně a stanovení daně může být provedeno i jinými prostředky. Nepodání daňového přiznání může být zkrácením daně v těch případech, kdy subjekt daně není registrován u správce daně a nemá povinnost daňové přiznání podat za situace, kdy mu daňová povinnost nevznikla. Za takových okolností je nepodání daňového přiznání způsobilé vyvolat u správce daně stav, kdy neví o vzniklé daňové povinnosti, přičemž k tomu, že daň není vyměřena, dojde v příčinné souvislosti s takovým jednáním (opomenutím) povinné osoby. Pro uvedený právní názor svědčí i systematika právní úpravy daňového řízení. V případech, kdy správce daně může zjistit, zda subjekt daně podal daňové přiznání, tak jak mu ukládá zákon, má zpravidla i v případě nečinnosti tohoto subjektu k dispozici právní prostředky k tomu, aby daň vyměřil, vymohl její zaplacení a případně toto zaplacení sám zajistil. Navíc je oprávněn, v případě nesplnění povinností v daňovém řízení, k ukládání pokut a k penalizaci. Právní úprava daňového řízení tedy reflektuje i na případy nečinnosti subjektů daně a obsahuje prostředky pro dostatečnou reakci na takové situace. Trestní odpovědnosti je potom vyhrazen prostor tam, kde v příčinné souvislosti s úmyslným jednáním či opomenutím daňového subjektu dojde i přes řádný průběh daňového řízení ze strany správce daně ke zkrácení daně (srov. str. 5 až 6 usnesení senátu 5 Tdo). Oproti tomu senát 8 Tdo v jím projednávané věci zdůraznil, že pokud obvinění ve svých dovoláních poukázali na to, že na nepřiznání daní, které jsou předmětem projednávané věci, se podílel svou nečinností i finanční úřad, je potřeba poukázat na ustanovení § 44 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zák. o správě daní a poplatků“), z něhož plyne, že nebylo-li podáno daňové přiznání nebo hlášení, dodatečné daňové přiznání nebo hlášení včas, a to ani po výzvě správce daně, nebo nebyly-li na výzvu ve stanovené lhůtě odstraněny vady, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici, anebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání nebo hlášení ani na výzvu správce daně, je správce daně oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání nebo hlášení daň ve výši nula. Jestliže tedy správce daně nevyužil pomůcek ke zjištění a stanovení daně, neporušil ustanovení tohoto zákona, neboť byl oprávněn předpokládat, že daňovému subjektu v příslušném období daňová povinnost nevznikla. Z citovaného ustanovení je zřejmé, že stanovení daně prostřednictvím pomůcek bez součinnosti s daňovým subjektem stejně jako předpoklad, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání nebo hlášení daň ve výši nula, je oprávněním, nikoli povinností správce daně. Senát 8 Tdo tedy uzavřel, že v projednávané věci trestní jednání obviněných nebylo založeno toliko na nepodání daňového přiznání s tím, že správci daně byla jejich daňová povinnost známa, ale jednalo se o případ, kdy obviněnými byla zatajena skutečnost odůvodňující vznik daňové povinnosti (k tomu přiměřeně srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12. 6. 2002, sp. zn. [I. ÚS 722/01](#), uveřejněný pod č. 74 ve sv. 26 Sb. nález. a usn. ÚS ČR – srov. str. 6 až 7 usnesení senátu 5 Tdo).

Velký senát Nejvyššího soudu v projednávané věci poté, co se seznámil s uvedenými názory na řešení předmětného právního problému a na nich založenými právními závěry, se zcela ztotožnil s právním

závěrem vyjádřeným senátem 8 Tdo, ke kterému se také přiklonil senát 5 Tdo, spočívajícím v tom, že trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák., stejně tak i přečin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku, lze nejen ve vztahu k dani z přidané hodnoty, ale rovněž tak i ke spotřební dani, spáchat i úmyslným nepodáním přiznání k této dani a tím i zatajením zdanitelného plnění, přestože pachatel nebo osoba, za niž jedná, je plátcem spotřební daně (v daném případě se jedná o plátce daně podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, kterému vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem, kdy u něj byly zjištěny vybrané výrobky, a to tím dnem, který nastal dříve - srov. § 9 odst. 3 písm. e/ tohoto zákona), v případě prvně zmíněné daně z přidané hodnoty plátcem této daně registrovaným u správce daně. V takovém případě správce daně není povinen stanovit výši nepřiznané daně podle pomůcek, ale je oprávněn předpokládat u daňového subjektu nulovou výši daně. Ke zkrácení daně pak dojde v důsledku nepodání daňového přiznání a zatajení zdanitelného plnění, nikoli v příčinné souvislosti s případnou nečinností správce daně. Z těchto důvodů je třeba takový případ právně kvalifikovat jako přečin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku. Uvedeným závěrům svědčí také jiná rozhodnutí Nejvyššího soudu, a to např. rozhodnutí senátu 11 Tdo ze dne 22. 9. 2004, podle něž jednání pachatele, v důsledku něhož je plátcí (poplatníkoví) vyměřena nižší daň, než jaká odpovídá jeho skutečně existující daňové povinnosti, popřípadě mu není daň vyměřena vůbec, ačkoliv daňová povinnost vznikla, lze za splnění dalších podmínek posoudit jako trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák., přičemž jde-li o daň z přidané hodnoty, lze ji v tomto smyslu zkrátit např. samotným nepodáním daňového přiznání, zatajením zdanitelných plnění, účelovým snižováním základu daně, neoprávněným uplatněním odpočtu daně apod. (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. [11 Tdo 917/2004](#), uveřejněný pod č. 22/2005-I., sešit č. 4 Sb. soudních rozhodnutí a stanovisek). Navíc podle daňového řádu stejně jako podle dříve platného a účinného zákona o správě daní a poplatků správce daně není povinen stanovit výši nepřiznané daně podle pomůcek, ale je oprávněn předpokládat u daňového subjektu nulovou výši daně. Ke zkrácení daně pak dojde v důsledku nečinnosti pachatele vůči finančnímu úřadu spočívající v nepodání daňového přiznání a zatajení zdanitelného plnění, nikoli v příčinné souvislosti s případnou nečinností správce daně.

Z těchto důvodů velký senát Nejvyššího soudu, stejně jako senát 5 Tdo, dospěl k právnímu závěru, že úmyslné jednání pachatele spočívající v samotném nepodání daňového přiznání, je-li tím současně zatajováno zdanitelné plnění, naplňuje znak „zkrácení daně“ ve smyslu § 240 tr. zákoníku, přičemž se v zásadě ztotožnil s právní argumentací senátu 8 Tdo. Dospěl tak k odlišnému právnímu závěru než senát 11 Tdo v usnesení ze dne 12. 2. 2003, sp. zn. [11 Tdo 265/2002](#).

Následně se velký senát Nejvyššího soudu zabýval ostatními námitkami, které obviněný J. Š. uplatnil ve svém mimořádném opravném prostředku. Nejprve přezkoumal rozhodnutí soudů nižších stupňů, z nichž vyplynuly následující skutečnosti.

Nalézací soud v odůvodnění svého rozsudku ze dne 9. 6. 2011, sp. zn. 1 T 23/2011, zaznamenal výpověď svědka J. J., který uvedl, že na dvůr Celního úřadu P. - Z., bylo dopraveno vozidlo i s obviněným a následně byla pořízena fotodokumentace, přičemž to byl on, kdo odebíral vzorky v kanceláři, kde byl přítomen i obviněný. Před odběrem vzorků mu dal písemné Poučení a připravil protokoly, které mu následně předložil k podpisu, tyto obviněný odmítl podepsat s tím, že s nimi nesouhlasí, neboť zboží není jeho a navíc mohlo dojít k jeho záměně. Přítomnosti odběru vzorků, příp. přítomnosti při vykládání zboží z vozidla se obviněný nedomáhal. K tomu svědek poznamenal, že v rozhodnou dobu se na Celním úřadě P. nenacházel žádný obdobný materiál, který by nebyl uskladněn v zajištěném skladě. Svědek připustil, že do protokolu nezanesl námitku dovolatele týkající se záměny zboží, neboť odmítl podepsat protokol. Svědek T. O. také potvrdil, že v době odběru vzorků mu dovolatel podával vysvětlení, obě tyto činnosti probíhaly současně a ve stejné

místnosti. Také potvrdil, že v rozhodné době se na celním úřadě nenacházelo podobné volně uložené zboží. V rozsudku nalézací soud zkonstatoval, že dovozateli vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň nejpozději v den, kdy předmětné zboží přepravoval. Námitky dovozatele týkající se postupu celního úřadu má nalézací soud za nedůvodné a zjevně účelové. Ohledně námítky místní nepříslušnosti zasahující skupiny mobilního dohledu má za to, že není důvodná, neboť z ustanovení § 41 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků jednoznačně vyplývá, že kterýkoliv celní úřad nebo celní ředitelství jsou oprávněny zastavovat dopravní prostředky a provádět jejich kontrolu za účelem zjištění, zda druh a množství dopravovaných výrobků odpovídají druhu a množství vybraných výrobků uvedených v dokladech, a zároveň stanoví, že kontrolovaná osoba je povinna úkony vyplývající z tohoto oprávnění strpět a poskytnout součinnost. Zároveň má nalézací soud za to, že i při samotném odběru vzorků celní orgán nepochybil, ačkoliv měl v souvislosti s tím dovozateli umožnit zanést jeho námítky do protokolu o jejich odběru.

Podle stanoviska Generálního ředitelství cel měl sice dovozatel právo být přítomen odběru vzorků, ale nikoliv povinnost, kdy celní orgán je oprávněn vyžadovat jeho přítomnost pouze v případech potřeby jeho součinnosti. S tímto právem byl seznámen prostřednictvím písemného Poučení, které mu bylo podle svědka J. v souladu s předepsaným postupem předáno před odebráním vzorků. Rovněž skutečnost, že mu nebyl předán rezervní vzorek, odpovídá standardnímu postupu celních orgánů pro případ, kdy je odmítnuto podepsání protokolu.

Odvolací soud ve svém usnesení ze dne 10. 8. 2011, sp. zn. 9 To 377/2011, k rozsudku nalézacího soudu uvedl, že se nalézací soud s námitkami obviněného podrobně a přesvědčivě vypořádal již v důvodech napadeného rozsudku, v nichž reaguje jak na námítky ohledně nepříslušnosti zasahujících celníků, oprávněnosti a zákonnosti jejich zásahu a následného počínání, včetně odběru vzorků ze zajištěného obviněným přepravovaného materiálu, a dále dodal, že neodpovídá skutečnosti námitka obviněného Š., že by celník J. J. jako svědek uvedl, že dával obviněnému k podpisu vyplněné protokoly o odebrání vzorků ještě před jejich odebráním, ale takto se svědek vyjádřil pouze o písemném Poučení před odběrem vzorků. K námitce, že ustanovení § 114 odst. 2 zákona o spotřební dani nestanoví povinnost označovat přepravované výrobky tabákovou nálepkou, lze pak odkázat kromě textu citovaného zákonného ustanovení v kontextu celého zákona o spotřebních daních zejména na jeho hlavu V. K námitce, že obviněný není registrován jako plátc spotřební daně lze pak odkázat zejména na ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, které rovněž obviněnému nemohlo uniknout, když vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit je upravena zejména v § 9 citovaného zákona. O správnosti skutkových zjištění nalézacího soudu nevznikly důvodné pochybnosti a vzhledem k nim lze považovat za zcela irrelevantní skutečnost, že obviněný podal odvolání proti platebnímu výměru Celního úřadu Ch. ze dne 28. 4. 2011, a žalobu proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 23. 3. 2011, kterou mylně považuje z hlediska své obhajoby za významnou.

V úvodu svého mimořádného opravného prostředku dovozatel uvedl, že jelikož tabákové výrobky nevyráběl, nedovážel ze třetích zemí, ani je nedopravoval z jiného členského státu, a protože v § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních není ustanovení o tom, že by takovéto výrobky přepravované po daňovém území České republiky musely být značeny tabákovými nálepkami, nemohl toto ustanovení porušit. Tomu podle jeho názoru svědčí také skutkové podstaty § 135a a § 135b zákona o spotřebních daních.

K této námitce dovozatele považuje velký senát Nejvyššího soudu za nutné uvést, že odporuje znění ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, podle nějž plátcem je právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. Námitka dovozatele je také vyvrácena ustanovením § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních

daních, podle nějž povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátcí uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních nebo dnem zjištění, že plátce vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve.

Následně dovolatel namítal, že zákon č. 185/2004 Sb., o celní správě (dále jen „zákon o celní správě“), v příloze č. 2 stanoví, že působnost v územním obvodu R. vykonává Celní úřad K. Nalézací soud se spokojil s tím, že mu byl předložen rozkaz ředitele Celního ředitelství Praha č. 81/2010, aniž by zkoumal, zda toto zmocnění dopadá i na projednávaný případ, ve svém rozsudku uvedl, že předmětná skupina mobilního dohledu zasahovala v souladu se svou územní působností vymezenou výše uvedeným rozkazem, čímž de facto potvrdil, že místní příslušnost správního úřadu (správce daně) lze určit rozkazem, tedy že nemusí být stanovena zákonem, což je v rozporu s čl. 2 odst. 3 Ústavy. Z ustanovení § 5 odst. 3 písm. g) zákona o celní správě vyplývá, že při správě daní není celní ředitelství oprávněno stanovit místní příslušnost jinak, než je stanoveno zákonem. Celní úřad P. postupoval protiústavně, když vykonával svou věcnou příslušnost mimo obvod své územní působnosti a u subjektu, jehož není správcem daně, a proto jeho úkony nemohly být v řízeních použity.

Velkým senátem Nejvyššího soudu byly z předloženého spisového materiálu zjištěny k uváděné námitce následující okolnosti. Celní ředitelství Praha ve svém rozhodnutí ze dne 23. 3. 2011, č. j. 5936/2011-170100-21, o odvolání obviněného Š. proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků a dopravního prostředku vydaného celním úřadem dne 22. 11. 2010, se již tímto problémem zabývalo konstatováním, že tato námitka se zakládá na zcela chybné interpretaci ustanovení § 41 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků stran místní a věcné příslušnosti celních orgánů. Porovnáním § 41 odst. 1, 2 a § 41 odst. 3, 4 zákona o správě daní a poplatků lze dojít k závěru o různém okruhu celních úřadů a celních ředitelství příslušných k jednotlivým oprávněním. Zatímco k oprávnění podle § 41 odst. 1, 2 zákona o správě daní a poplatků jsou příslušné jen některé celní úřady a ředitelství, k oprávnění podle § 41 odst. 3, 4 zákona o správě daní a poplatků jsou příslušné všechny celní úřady a všechna celní ředitelství, resp. v souladu s dikcí daných ustanovení „kterýkoliv“ z nich. K oprávněním podle § 41 odst. 3, 4 zákona o správě daní a poplatků jsou tedy příslušné všechny celní úřady a všechna celní ředitelství, bez ohledu na to, jakým konkrétním způsobem je vymezena jejich územní působnost. Oprávnění podle § 41 odst. 3, 4 zák. o správě daní a poplatků jsou obecnou kontrolní činností, ke které jsou oprávněny všechny celní úřady. Takové úpravě pak odpovídá i posuzovaný případ. Zatímco celní úřad provedl kontrolu podle § 41 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a zajištění podle § 42 téhož zákona, místně příslušnému Celnímu úřadu Ch. postoupil podklady k doměření spotřební daně a podklady k možnému rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků a dopravního prostředku. K tomu je možné uzavřít, že oprávnění zastavit dopravní prostředek a provést jeho kontrolu má celní úřad i mimo svou územní působnost. Velký senát Nejvyššího soudu se s tímto vyjádřením Celního ředitelství Praha plně ztotožňuje a nemá výhrad k zmíněnému právnímu posouzení případu, navíc za situace, kdy Celní úřad P. postupoval v souladu s rozkazem č. 81/2010 Celního ředitelství Praha ohledně organizace a koordinace výkonu služby útvarů Celního ředitelství Praha provádějících mobilní dohled, konkrétně čl. I odst. 3 a čl. III. odst. 2 písm. b) a c), který je s touto zákonnou úpravou v souladu. Podle velkého senátu Nejvyššího soudu totiž nelze interpretovat ustanovení § 5 odst. 3 písm. g) zákona o celní správě České republiky, podle nějž celní úřad spravuje daně v rozsahu a způsobem stanoveným právním předpisem upravujícím správu daní, tak, že celní ředitelství při správě daní není oprávněno stanovit organizaci a koordinaci výkonu služby určených celních úřadů provádějících mobilní dohled. Úprava organizace a koordinace výkonu služby útvarů Celního ředitelství Praha provádějících mobilní dohled prostřednictvím rozkazu není v rozporu s ustanoveními o místní příslušnosti ani zákona o správě daní a poplatků či daňového řádu, ale ani zákona o Celní správě České republiky.

Dovolatel upozornil, že nebyl přítomen odběru vzorků na Celním úřadě P., ani na Celním úřadě Ch.,

navíc mu nebylo dáno na vědomí, že budou vzorky odebírány. V rozhodnutí Celního úřadu P. ze dne 22. 11. 2010 není uvedeno, že by dovolatel odmítl podepsat protokoly o odběru vzorků, což zpochybňuje tvrzení celního úřadu. Pracovníci uvedeného úřadu postupovali protiprávně, když nedodrželi postup stanovený vnitřním předpisem celní správy, tj. SPČ 18/2008, neboť tento předpis v odst. 13 stanovil, že před odběrem vzorků seznámí vzorkař zástupce kontrolovaného subjektu s postupem odběru a předá mu Poučení, kdy po ukončení odběru má zástupce právo vznést písemné námitky do Vyjádření, které je součástí Poučení. Celní úřad P. takto nepostupoval, a aniž by dovolatele seznámil s postupem odběru a jeho právy a povinnostmi, požadoval podpis protokolů. Dovolatel tak před odběrem vzorků a vyhotovení Protokolu nemohl podepsat, že nemá žádné námitky, a proto požadavek podpisu tohoto Poučení považuje za protiprávní. K tomu dovolatel uzavřel, že nebyl poučen, vzorky byly odebrány bez jeho přítomnosti, a tak nemohl potvrdit souhlas se způsobem odběru, ani že odebraný vzorek je totožný s kontrolovaným zbožím. Celní úřad P. neumožnil dovolateli být přítomen odběru vzorků, nepředal mu protokoly o odběru vzorků ani rezervní - referenční vzorky (v rozporu s odst. 14 předpisu č. 18/2008), čímž mu odebral právo nechat si udělat rozbor v jiné akreditované laboratoři. Celní úřad P. nerespektoval vlastní předpis, proto s dovolatelem zacházel nerovnoprávně a porušil zásadu zákazu libovůle. Byl-li odběr vzorků prováděn protiprávním způsobem, nemohou být závěry z tohoto protiprávního postupu použity, protože byly získány protiprávním způsobem.

Také těmito námitkami se již zabývalo Celní ředitelství Praha ve svém rozhodnutí ze dne 23. 3. 2011, č. j. 5936/2011-170100-21, uvedením následujících zjištění. Odvolací orgán, Celní ředitelství Praha, neseznal ničeho, co by nasvědčovalo nesprávnému způsobu odběru vzorků. Celní úřad podle protokolů odebral třikrát po třech vzorcích včetně referenčních, protokoly byly řádně vyhotoveny, podepsány vzorkařem a opatřeny otiskem služebního razítka. Protokoly dále vysvětlují absenci podpisu kontrolované osoby tak, že „kontrolovaný subjekt odmítl podepsat protokol“. Z časového a prostorového rámce vyplývá, že vzorky byly odebírány na tomtéž celním úřadě, kde se nacházel i dovolatel, a v čase, kdy se tam nacházel. Vzorky byly na celním úřadě odebrány dne 22. 11. 2010 v 00.26 hod., v 01.35 hod., a v 02.05 hod, přičemž úkony s odvolatelem na celním úřadě byly skončeny až dne 22. 11. 2010 v 05.00 hod., jak vyplývá z předposlední věty odůvodnění rozhodnutí o zajištění. Není proto na první pohled patrný žádný důvod, proč by vzorkař na celním úřadě osobní účast odvolateli při odběru vzorků neměl neumožnit. V protokolech je rovněž zřejmým způsobem uvedeno, z jakých výrobků byly vzorky odebrány, neboť výrobky jsou zřetelně rozlišeny obchodním názvem, balením, počtem balení a celkovou velikostí dávky, umístěním dávky i velikostí odebraných vzorků. Velký senát Nejvyššího soudu nemá ani k těmto zjištěním Celního ředitelství Praha žádných výhrad, přičemž dále odkazuje na vyjádření Generálního ředitelství cel ze dne 30. 5. 2011, z něž vyplývá, že v případě, kdy deklarant odmítne podepsat protokol o odběru vzorku, je nutné tuto situaci posuzovat tak, že odmítl převzít rezervní vzorek. Pokud by deklarant nesouhlasil s odběrem vzorku či s postupem, jakým byl vzorek odebírán, mohl své námitky vyjádřit do protokolu v příslušné části. Pokud tak neučinil a odmítl protokol podepsat, ztratil tak právo na rezervní vzorek. Nic deklarantovi nebránilo vyjádřit své námitky do protokolu a převzít rezervní vzorek. Pokud však odmítl podepsat protokol, je nutné tuto situaci vyhodnotit tak, že současně projevil vůli nepřevzít rezervní vzorek. Pro úplnost bylo poznamenáno, že bezdůvodné odepření podpisu nemá vliv na důkazní moc protokolu. Tyto závěry jsou navíc v souladu se svědeckými výpověďmi svědků Z. M., J. J. a T. O., jejichž výpovědi nalézací soud náležitě zhodnotil, když i správně vytkl, že celní orgán měl v souvislosti s odběrem vzorků umožnit obviněnému zanechat jeho námitky do protokolu o jejich odběru. Toto pochybení celních orgánů s ohledem na jeho povahu v souladu s názory obou nižších soudů však i podle závěru velkého senátu Nejvyššího soudu nemělo a nemohlo mít vliv na správnost rozhodnutí ani nalézacího soudu, ale ani odvolacího soudu, zvláště když nevznikají pochybnosti o těchto námitkách, které byly později opakovaně předneseny obviněným v průběhu celého trestního řízení, avšak v rámci tohoto trestního řízení nebyly se shora uvedených důvodů shledány oprávněnými. S přihlédnutím ke všem těmto skutečnostem nelze proto ani tuto skupinu dovolacích námitek pokládat za věcně

odůvodněnou.

K Poučení dále dovolatel namítal, že se týká problematiky dovozu na celní území Evropské unie, avšak dovolatel ze třetích zemí nic nedovážel, navíc se Poučení odvolává na nařízení ES č. 450/2008, které však dosud není účinné, a proto se v Evropské unii postupuje podle nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. 10. 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, kdy dále se také ve vyjádření Generálního ředitelství cel adresovaném nalézacímu soudu uvádí, že problematika odebrání vzorku je upravena mj. v nařízení Rady č. 2913/92.

Poučení kontrolovaného subjektu se konkrétně odvolává na čl. 96 a 118 nařízení ES č. 450/2008. Dovolatel se souzeného jednání dopustil dne 21. 11. 2010 a Poučení mu byla předložena dne 22. 11. 2010. Podle čl. 188 odst. 1 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 ze dne 23. 4. 2008, kterým se stanoví celní kodex Společenství (Modernizovaný celní kodex), se všechny v tomto odstavci vyjmenované články použijí ode dne 24. 6. 2008. Podle odstavce 2 se všechna ostatní ustanovení, tedy i články 96 a 118 použijí, až budou použitelné prováděcí předpisy přijaté na základě článků uvedených v odstavci 1. Prováděcí předpisy vstoupí v platnost nejdříve dne 24. 6. 2009. Aniž je dotčen vstup prováděcích předpisů v platnost, použijí se ustanovení tohoto nařízení uvedená v tomto odstavci nejpozději dne 24. června 2013. Vzhledem k tomu, že se k článkům 96 a 118 nevztahují žádné prováděcí předpisy, vstoupily v platnost již dne 24. 6. 2009, tedy přede dnem, kdy se dovolatel dopustil souzeného jednání a kdy mu byla předložena Poučení. Z těchto důvodů má velký senát Nejvyššího soudu i tyto námítky dovolatele za vyvrácené.

Dovolatel dále namítal, že Celní úřad Ch. vydal platební výměr ze dne 28. 4. 2011, který se odvolával zejména na výsledky analýz, avšak jmenovaný úřad přijal až 17. 5. 2011 protokoly o odběru vzorků a až 7. 6. 2011 obdržel protokoly o zkoušce, ve kterých jsou obsaženy výsledky analýzy. Celní úřad Ch. tak vydal platební výměr, aniž by měl k dispozici jakýkoliv důkaz. Věc tedy byla projednána bez přítomnosti dovolatele a nebylo mu umožněno vyjádřit se k prováděným důkazům ve smyslu čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Platební výměr ze dne 28. 4. 2011 byl vydán mj. na základě § 139 daňového řádu (účinného od 1. 1. 2011), podle jehož odst. 1 daň lze vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední. Podle § 147 odst. 2 daňového řádu pokud se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, musí být rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodněn. Podle odst. 3 téhož ustanovení dojde-li ke stanovení daně z moci úřední, musí být rozhodnutí o stanovení daně odůvodněno. Odstavec 4. stanoví, že dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. Z odůvodnění předmětného platebního výměru se podává, že kontrolou daňového přiznání obviněného J. Š. správce daně zjistil konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového přiznání, a proto postupoval podle § 89 daňového řádu. Podle § 89 odst. 1, 2 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností. Na výzvu k odstranění pochybností reagoval obviněný J. Š. stanoviskem, kterým podle správce daně nebyly jeho pochybnosti zcela ani zčásti odstraněny. O průběhu postupu k odstranění pochybností sepsal správce daně Úřední záznam. Výsledek postupu k odstranění pochybností byl daňovému subjektu sdělen dopisem, na který daňový subjekt reagoval také dopisem, na jehož základě neshledal správce daně důvody v pokračování dokazování, a proto vydal v zákonem stanovené lhůtě platební výměr. Tento platební výměr a způsob jeho vydání

nepřísluší orgánům činným v trestním řízení přezkoumávat, neboť není předmětem dokazování v trestním řízení (přezkoumáván je v jiném samostatném řízení). Větší rozsah zkrácené daně stanoví orgány činné v trestním řízení a v konečném rozsudku soud samostatně na základě výsledků provedeného dokazování v trestním řízení (srov. č. 20/2002-III. Sb. rozh. tr.), byť se závěry celního úřadu o výši zkrácení daně musí zabývat a vypořádat se s nimi. K tomu je třeba dodat, že rozsah zkrácení spotřební daně podle zjištění nalézacího soudu je v souladu s platebním výměrem Celního úřadu v Ch., a proto nevznikají z tohoto hlediska pochybnosti o stanovení rozsahu zkrácení spotřební daně. Přesto k tomu velký senát Nejvyššího soudu považuje za nutné dodat, že předmětný platební výměr byl vydán dne 28. 4. 2011, přičemž ve spise je založena „Žádost o postoupení protokolů“ zasláná Celním úřadem Ch. Celnímu úřadu P., ze kterého vyplývá, že již dne 4. 2. 2011 obdržel prvně jmenovaný úřad podklady a spisový materiál k posouzení a případnému doměření spotřební daně. Skutečnost, že platový výměr nebyl v době rozhodnutí odvolacího soudu pravomocný, není podstatná, neboť rozsah zkrácené daně stanoví orgány činné v trestním řízení a v konečném rozsudku soud, jak již bylo opakovaně uvedeno, samostatně na základě výsledků provedeného dokazování v trestním řízení (srov. č. 20/2002-III. Sb. rozh. tr.). Velký senát Nejvyššího soudu považuje za nutné zdůraznit, že dovolatel navíc směšuje trestní řízení s daňovým řízením, což vyplývá i z toho, že argumentuje tím, že mu celní úřad protokoly o zkoušce nezaslal, takže se k nim nemohl vyjádřit, ač v trestním řízení je měl k dispozici, neboť byly součástí spisu, byl jimi prováděn důkaz v hlavním líčení v přítomnosti obviněného, ale k jejich obsahu se obviněný nevyjádřil.

Podle dovolatele z protokolů o zkoušce ze dne 18. 1. 2011 vyhotovených CTL vyplývá, že laboratoř analyzovala pouze vzorky tabáku, nikoliv cigaret, takže nebylo možné zjistit, zda se skutečně jedná o tabákové provazce, které lze kouřit (§ 101 odst. 3 písm. a) zák. o spotřebních daních). Nikdo tedy nezkoumal, zda cigarety splňují kritéria Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/37/ES, která je zpracovaná do vyhlášky Ministerstva zemědělství č. 344/2003 Sb.

Z rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků a dopravního prostředku ze dne 22. 11. 2010 je zřejmé, že Celní úřad P. zajistil J. Š. mj. „Tabákové výrobky - cigarety 47 800 kusů balené po 200 ks v obalech pro cigaretové dutinky SOLID“ a „Tabákové výrobky - cigarety 1000 kusů v krabičkách označených zn. EUROPE Lights a balených po 20 kusech“. V případě cigaret se jedná o tabákové smotky (provazce) již zpracované výrobcem do podoby, ve které lze tyto výrobky použít ke kouření, tj. bez dalších nutných úprav. O cigarety se bude jednat i v případě, že tabákové smotky je nutno před použitím ke kouření jednoduchou neprůmyslovou manipulací vložit do dutinky z cigaretového papíru či zabalit do cigaretového papíru. Cigaretami se pro účely spotřební daně rozumějí i výrobky, které vůbec neobsahují tabák, popř. obsahují jak tabák, tak další látky, jestliže mají podobu uvedenou v předcházejících větách (srov. Kotonová, B., Petrová, P., Tomíček, M. Zákon o spotřebních daních. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 337). Podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 344/2003 Sb. se cigaretou rozumí tabákový smotek, který 1. lze kouřit jako takový a který není doutníkem podle písmene c) nebo cigarillem podle písmene d), 2. se jednoduchou neprůmyslovou manipulací vloží do dutinky z cigaretového papíru, nebo 3. se jednoduchou neprůmyslovou manipulací zabalí do cigaretového papíru. Podle výše uvedených teoretických východisek je možné učinit závěr o tom, že se jedná právě o cigaretu, pouze prostřednictvím zrakového vnímání její podoby, když není nutné, aby laboratoř dále zkoumala chemické složení daného výrobku. Proto není možné přisvědčit námitkám dovolatele, že mělo být laboratoří analyzováno, zda se jedná o tabákové provazce, které lze kouřit. Je tedy dostačující, když pracovníci celního orgánu označili zabavené zboží jako cigarety, vycházejí přitom ze všeobecně vžité podoby cigarety, která je definována jako „tabákový výrobek - jemně řezaná tabáková směs (FCSA) zabalená v cigaretovém papírku. V současnosti jsou průmyslově vyráběné cigarety většinou opatřené filtrem. Tabák v cigaretách je směsí tabáků (až 30 druhů tabáku) různého původu s různými postupy fermentace a dalších přísad. Výsledný mix dává různým značkám cigaret různou chuť. Tvoří jej tabák nakrájený na velmi tenké nitkovité proužky s vysokým obsahem laminy a s minimálním množstvím zlomků laminy“ (srov.

<http://cs.wikipedia.org/wiki/Cigareta>).

Konečně také dovolatel namítal, že podle § 101 odst. 2 zákona o spotřebních daních podléhá dani pouze tabák ke kouření. Z protokolů o zkoušce učiněných Celně technickou laboratoří (dále jen „CTL“) nelze zjistit jakou metodou laboratoř zjistila, že se jedná o tabák, který lze kouřit. V protokolech není uvedeno, že by CTL použila při zkoušce akreditované metody, a proto lze předpokládat, že místo mechanického nakuřování na nakuřovacím přístroji byl využit figurant. Navíc poznámka „N“ znamená, že CTL není k takové zkoušce akreditována. Dovolatel na základě judikátu Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 71/2009 dovodil, že zkoušku kouřením tabákového výrobku v cigaretové dutince a lulce lze podřadit důkazu ohledáním a že zkouška kouřením má podobu vyšetřovacího pokusu, kdy účastník řízení má právo být přítomen ohledání, avšak dovolatel zkoušce kouření přítomen nebyl.

Byla to CTL, nikoliv správce daně, kdo prováděl zkoušku kouřením. Daňový řád v § 92 odst. 1 stanoví, že dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně, avšak CTL správcem daně není, tím podle § 1 odst. 3 zák. o spotřebních daních může být pouze celní úřad nebo ředitelství, a tak závěry CTL nelze označit za důkaz.

Dovolatel ve svém mimořádném opravném prostředku odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2010, sp. zn. 1 Afs 71/2009, podle nějž zkoušku kouřením tabákového výrobku v cigaretové dutince lze podřadit důkazu ohledáním věci (§ 38 odst. 1 starého správního řádu; srov. též § 54 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., dále „nový správní řád“), kdy se přímým pozorováním zjišťují skutečnosti důležité pro správní řízení. V odůvodnění tohoto rozsudku je také zapsáno, že zkouška kouřením má ve své podstatě podobu vyšetřovacího pokusu (experimentu), kdy se pozorováním za uměle vytvořených podmínek zjišťuje, ověřuje nebo upřesňuje existence, případně průběh určitého děje. Účastník řízení v předmětném rozsudku Nejvyššího správního soudu měl právo být přítomen ohledání (§ 38 odst. 3 starého správního řádu) a této možnosti také využil. Velký senát Nejvyššího soudu však upozorňuje, že tyto závěry se týkají zkoušky kouření tabákového výrobku v cigaretové dutince, která byla provedena přímo před celním úřadem při ústním jednání, nikoliv v rámci zkoušky, kterou prováděla CTL, přičemž nic na tom nemění dovětek Nejvyššího správního soudu, že v podstatě stejným způsobem, tedy zkouškou kouřením tabákového výrobku, postupuje též CTL, která zpracovává odborné posudky či vyjádření, které jsou použitelné jak ve správním řízení, tak i v řízení trestním (srov. § 105 a násl. tr. ř.). Dále se zde uvádí, že CTL nedisponuje nakuřovacím přístrojem, a proto naplněnou cigaretu vykouří vždy pracovník laboratoře. Rozhodně však z této judikatury Nejvyššího správního soudu nevyplývá, že by tento způsob zkoušky kouření tabákového výrobku byl nepřipustným, když naopak s ním citovaný judikát, na který poukazuje i dovolatel ve svém dovolání jasně počítá jako s relevantním důkazem. V posuzovaném případě však nešlo o zkoušku kouření tabákového výrobku v cigaretové dutince, která byla provedena přímo před celním úřadem při ústním jednání ve správním řízení, ale naopak o zkoušku kouření, která byla součástí širšího znaleckého odborného zkoumání prováděného CTL. V žádném případě není možné z judikatury Nejvyššího soudu, ale ani Nejvyššího správního soudu dovodit právo obviněného být přítomen zkoušce kouření prováděné v CTL, jako odborném pracovišti zajišťujícího odborné analýzy, které jsou pak zahrnuty do jejich posudku či odborného vyjádření. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2009, sp. zn. 9 Afs 88/2008, smyslem zřízení sítě celně technických laboratoří je zajišťování odborných analýz pro účely celního (daňového) řízení a podstatná je tedy jejich náležitá odborná (technická a personální) vybavenost. Zákon č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů, v § 21 odst. 1 stanoví, že jsou-li v určitém oboru ústavy nebo jiná pracoviště specializována na znaleckou činnost, jsou státní orgány povinny vyžadovat posudky především od nich; podle odst. 3 téhož ustanovení pak seznam těchto ústavů a jiných pracovišť vede Ministerstvo spravedlnosti (www.justice.cz), které jako znalecký ústav eviduje rovněž Generální ředitelství cel s rozsahem znaleckého oprávnění mimo jiné i pro laboratorní zkoumání a analýzu

potravin, lihu, tabáku a surovin pro jejich výrobu. Lze tedy uzavřít, že posudky či odborná vyjádření vypracované Celně technickou laboratoří Generálního ředitelství cel lze považovat za standardní důkazní prostředky, k nimž se může obviněný vyjadřovat v průběhu trestního řízení, včetně zákonem předpokládaných námitek (srov. v trestním řízení přiměřeně § 105 odst. 3 tr. ř.), o čemž ostatně svědčí i judikatura Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 24. 10. 2007, č. j. 1 Afs 42/2007/55, publikovaný pod č. 1493/2008 Sb. NSS). Trestní řád nedává obviněnému právo být přítomen přípravě a zpracovávání odborných vyjádření a znaleckých posudků (srov. § 105 až § 107 tr. ř.), což je logické s ohledem na nutnost zajištění nerušeného odborného zkoumání a zpracování předmětného odborného vyjádření či znaleckého posudku, jakož i povahu a význam tohoto důkazního prostředku v trestním řízení. CTL tedy vyhotovila protokoly o zkoušce a až poté tyto důkazy byly provedeny jako důkazy v trestním řízení. V neposlední řadě je třeba zdůraznit, že dovolatel nesprávně a v rozporu s obsahem protokolů o zkoušce zpracovaných CTL interpretuje poznámku „N“ v tabulce u pokusů o kouření, když uvádí, že tato poznámka znamená, že CTL není k takové zkoušce akreditována, což však neodpovídá skutečnosti, neboť tato poznámka znamená, že „není předmětem akreditace“, což odpovídá i charakteristice této zkoušky v judikatuře Nejvyššího správního soudu, neboť „...zkouška kouřením tabákového výrobku ... je průkazná ve vztahu k některým jeho fyzikálním vlastnostem, které lze vnímat lidskými smysly...“, neboť „...vypovídá o tom, zda tabákový výrobek plynule doutná i při přerušení tahu“ (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2010, sp. zn. 1 Afs 71/2009, dále ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 29/2008-75, ze dne 28. 9. 2009, č. j. 7 Afs 86/2009-125). Ani této námitce dovolatele tak nelze přisvědčit.

Ze všech těchto důvodů velký senát Nejvyššího soudu dospěl k závěru, že napadené usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 10. 8. 2011, sp. zn. 9 To 377/2011, ve spojení s rozsudkem Okresního soudu v Rakovníku ze dne 9. 6. 2011, sp. zn. 1 T 23/2011, nevykazuje takové vady, pro které by jej bylo nutno z některých důvodů uvedených v ustanovení § 265b odst. 1 písm. g), l) tr. ř. zrušit. Soud prvního stupně jako soud nalézací objasnil a posoudil všechny skutečnosti rozhodné z hlediska skutkového zjištění i právního posouzení. Uvedené v zásadě správné závěry nalézacího soudu řádně a důkladně přezkoumal soud druhého stupně, jako soud odvolací, který po náležitém posouzení napadeného rozsudku i řízení mu předcházejícího odvolání obviněného J. Š. podle § 256 tr. ř. jako nedůvodné zamítl, přičemž se současně bez pochybností a logicky vypořádal s relevantními námitkami obviněného uplatněnými v rámci odvolacího řízení.

Z obsahu dovolání a po porovnání námitek v něm uvedených s námitkami uplatněnými v odvolání, jakož i s přihlédnutím k tomu, jakým způsobem se s nimi vypořádal odvolací soud, je patrné, že rozhodnutí dovoláním napadené a řízení jemu předcházející netrpí vytykanými vadami. Z těchto důvodů je třeba jednoznačně dospět k závěru, že jde v případě obviněného J. Š. o dovolání zjevně neopodstatněné, a proto je velký senát Nejvyššího soudu podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. odmítl. Své rozhodnutí přitom učinil v souladu s ustanovením § 265r odst. 1 písm. a) tr. ř. v neveřejném zasedání.