



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **TAAR s.r.o.**, se sídlem Budějovická 11, Veselí nad Lužnicí, zast. JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem, se sídlem Šaldova 466/34, Praha 8, proti žalovanému: **Celní úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem Kasárenská 6/1473, České Budějovice, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 8. 2018, č. j. 51 A 73/2017 - 51,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 8. 2018, č. j. 51 A 73/2017 - 51, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalobkyně se žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného. Ten spatřovala v nezákonně zahájených postupech k odstranění pochybností na spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad a prosinec 2016 a leden a únor 2017 výzvami ze dne 9. 8. 2017, č. j. 73421/2017/520000-3, č. j. 73466/2017/520000-3, č. j. 73484/2017/520000-3 a č. j. 73489/2017/520000-3.

[2] Krajský soud shora označeným rozsudkem žalobu zamítl. Uzavřel, že výzvy žalovaného ze dne 9. 8. 2017 nenaplní pojmové znaky nezákonného zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s.; konkrétně neshledal, že by výzvy byly nezákonné a že by žalobkyně byla v jejich důsledku zkrácena na svých právech.

[3] Krajský soud především vycházel ze skutečnosti, že výrobky vyráběné v daňovém skladu žalobkyně pod obchodním označením „ZERA“, které žalobkyně uvedla do volného daňového oběhu ve zdaňovacích obdobích listopad 2016 až únor 2017, představovaly tabák ke kouření ve smyslu § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, účinného v době rozhodování krajského soudu (dále jen „zákon o spotřebních daních“), a nikoliv doutníky

ve smyslu § 101 odst. 3 písm. b) téhož zákona, jak byly žalobkyní formou tabákových nálepek označeny. Tabákové výrobky nesprávně označené tabákovými nálepkami přitom považoval vycházející z § 114 odst. 4 věty první zákona o spotřebních daních za neznačené. Krajský soud proto vyslovil, že žalobkyně neprokázala, že by jí do volného oběhu uváděné tabákové výrobky byly řádně zdaněny, a tudíž naplnila definici plátce daně nikoliv podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, ale podle speciálního kritéria obsaženého v § 4 odst. 1 písm. f) téhož zákona, podle něhož je plátcem daně mimo jiné osoba, která „*uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné*“.

[4] Krajský soud dále s ohledem na § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních ve spojení s § 116 odst. 1 téhož zákona dospěl k závěru, že v případě žalobkyně neplnila objednávka tabákových nálepek funkci daňového přiznání, a žalobkyně tak byla povinna podat daňové přiznání ve smyslu § 18 citovaného zákona. Jelikož žalobkyně v zákonné lhůtě daňové přiznání nepředložila (ani za jedno z posuzovaných období listopad roku 2016 až únor 2017), žalovaný nepochybil, pokud ji ke splnění této povinnosti podle § 145 odst. 1 daňového řádu vyzval výzvami ze dne 24. 4. 2017. Pokud žalobkyně ani k výzvám žalovaného řádná daňová tvrzení nepodala a pouze v podání ze dne 12. 5. 2017 uvedla důvody, pro které podle jejího názoru tuto povinnost nemá, vyhodnotil žalovaný toto podání správně jako tzv. nulové daňové přiznání ve smyslu § 145 odst. 1 věta druhá daňového řádu a nic mu nebránilo v tom, aby vyzval žalobkyni k odstranění pochybností podle § 89 téhož zákona.

[5] Krajský soud nakonec nepřisvědčil žalobní námitce, podle níž byly postupy k odstranění pochybností žalovaným chybně vedeny v rámci nalézacího řízení vyměřovacího, jehož účelem je stanovení daně, namísto řízení doměřovacího. Uvedl, že žalobkyně měla v posuzované věci povinnost podat řádné daňové přiznání podle § 18 zákona o spotřebních daních, a to lze z povahy věci podat pouze v nalézacím řízení vyměřovacím podle § 135 a násl. daňového řádu. Krajský soud také vysvětlil, že použitím nesprávných nálepek vznikl na osobním daňovém účtu žalobkyně přeplatek, s nímž správce daně naloží podle § 154 daňového řádu, tedy typicky jej převede na úhradu případného daňového nedoplatku, popř. jej žalobkyni vrátí; žalobkyně tedy o tuto částku nepřijde, jak namítala v žalobě.

II.

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní brojí proti tomuto rozsudku krajského soudu (dále jen „napadený rozsudek“) kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatelka předně uvádí, že jako výrobce doutníků podle § 101 odst. 3 písm. b) bod 2 zákona o spotřebních daních tyto tabákové výrobky uváděla do volného daňového oběhu značené odpovídající tabákovou nálepkou. Ve vztahu k těmto výrobkům přitom měla stěžovatelka postavení plátce podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních z titulu provozovatele výrobního daňového skladu, a tudíž jí vznikla povinnost daň přiznat a uhradit při uvedení do volného oběhu podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních. V souladu s § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních stěžovatelka tyto výrobky při uvedení do volného oběhu označila tabákovou nálepkou. Stěžovatelka zdůrazňuje, že objednávka tabákových nálepek podle § 116 odst. 1 zákona o spotřebních daních plní funkci daňového přiznání a podle odst. 2 téhož ustanovení je spotřební daň z tabákových výrobků uhrazena vylepením tabákových nálepek. Stěžovatelka má tedy za to, že doutníky byly při jejich uvedení do volného daňového oběhu značeny v souladu se zákonem tabákovou nálepkou, a nelze je proto označit za nezdaněné. Stěžovatelce tedy nevznikla povinnost spotřební daň přiznat a uhradit podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, a tudíž jí ani nestihala povinnost podat daňové přiznání podle § 116

pokračování

odst. 1 téhož zákona. S ohledem na to nemohla být ke splnění takové povinnosti žalovaným vyzvána a žalovaný také nebyl oprávněn vést vůči ní následně postup k odstranění pochybností.

[8] Stěžovatelka se ohrazuje proti výchozímu předpokladu krajského soudu, že nikterak nezpochybnila zjištění žalovaného, že do volného daňového oběhu uváděla tabákový odpad upravený pro prodej konečnému spotřebiteli podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2. zákona o spotřebních daních a nikoliv doutníky podle § 101 odst. 3 písm. b) téhož zákona. Proti tomuto závěru se brání v rámci vyměřovacího řízení, které je v době podání kasační stížnosti ve fázi odvolacího řízení a proti němuž plánuje brojit také žalobami proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 s. ř. s.

[9] Stěžovatelka rovněž nesouhlasí se závěrem žalovaného a krajského soudu, že na použití tabákové nálepky, která neodpovídá pozdějšímu výstupu znaleckého zkoumání orgánů celní správy, je nutné ve smyslu § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních nahlížet jako by tabáková nálepka nebyla použita vůbec, a proto jsou takové tabákové výrobky považovány za neznačené. Takový právní výklad majetkově poškozují subjekty, které daňovou povinnost splnily, neboť zasahuje do jejich vlastnického práva podle čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (a to i s ohledem na problematiku úroků z prodlení podle § 252 daňového řádu, neboť ty by se počítaly z celé neuhrazené částky, ačkoliv část daně byla zaplacená formou tabákových nálepek). Uvedený výklad také podle stěžovatelky ignoruje faktický stav, tedy spotřební daň již uhrazenou při odběru tabákových nálepek podle § 119 odst. 1 zákona o spotřebních daních; právní předpis přitom nemůže stanovit právní fikci (použitím formulace „se považuje“), že určitá částka daně, která uhrazena byla (a to při úhradě hodnoty tabákových nálepek), se vlastně považuje za neuhrazenou. Stěžovatelka rovněž poukazuje na to, že ustanovení § 114 zákona o spotřebních daních upravuje pouze otázku použití tabákových nálepek, a tedy otázku evidenční daňové povinnosti, nikoliv otázku samotného zdanění vybraných výrobků. I z toho důvodu tedy nelze odst. 4 tohoto ustanovení považovat za regulující otázku samotného zdanění vybraných výrobků.

III.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve uvedl, že na základě odborných analýz vzal za prokázané, že zkoumané vzorky předmětu daně – doutníků obchodního označení „ZERA“ nespĺňují legální definici doutníků podle § 101 odst. 3 písm. b) bod 2 zákona o spotřebních daních, ale že se jedná o tabák ke kouření ve smyslu § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 téhož zákona. Jelikož tedy stěžovatelka značila tabákové výrobky tabákovou nálepkou určenou pro jiný tabákový výrobek, považoval žalovaný tyto tabákové výrobky podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních za neznačené, a tudíž také nezdaněné. Podle žalovaného rovněž stěžovatelce v situaci, kdy uváděla do volného daňového oběhu výrobky, u kterých neprokázala, že se jedná o výrobky zdaněné, vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) téhož zákona a stěžovatelka přitom byla plátcem spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Stěžovatelka neznačené tabákové výrobky uváděla do volného daňového oběhu od 11. 11. 2016 (den provedení prvního místního šetření, v rámci kterého byly odebrány rozhodné vzorky, a žalovaný postavil najisto, že stěžovatelka držela neznačené tabákové výrobky) do konce měsíce února 2017; vzniklá daňová povinnost se tedy váže ke zdaňovacímu období listopad až prosinec 2016 a leden až únor 2017. Žalovaný dále poukázal na to, že zjištění, že neznačené tabákové výrobky jsou nezdaněné, musí vést k zahájení nalézacího řízení vyměřovacího, které by mělo být zahájeno podáním řádného daňového tvrzení ve smyslu § 91 odst. 1 daňového řádu. Protože však zákonná lhůta pro podání tohoto daňového přiznání uplynula, aniž by stěžovatelka povinnost daňového tvrzení splnila,

vyzval ji žalovaný výzvami ze dne 24. 4. 2017 v souladu s § 145 odst. 1 daňového řádu a § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních k podání daňového přiznání v náhradní lhůtě.

[11] Ke kasačním námitkám žalovaný dodal, že stěžovatelce v posuzovaném případě nesvědčilo postavení plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, a tudíž jí nevznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit při uvedení výrobků do volného daňového oběhu podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Stěžovatelka se podle žalovaného stala plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, neboť uváděla do volného daňového oběhu vybrané výrobky, u kterých neprokázala, že se jedná o výrobky zdaněné (uváděla do volného daňového oběhu tabákové výrobky značené tabákovou nálepkou, která je určena pro jiný tabákový výrobek, tyto tabákové výrobky se proto považují za neznačené, a tudíž za nezdaněné), vznikla jí tedy povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních. Stěžovatelka proto byla povinna podle § 116 odst. 1 zákona o spotřebních daních podat daňové přiznání. K tvrzení stěžovatelky, že spotřební daň uhradila při odběru tabákových nálepek, žalovaný uvedl, že stěžovatelka zaplatila daň použitím neodpovídajících tabákových nálepek, a proto jsou posuzované tabákové výrobky považovány ze zákona za neznačené, a tedy i nezdaněné. S uvedeným podle žalovaného koresponduje i znění § 14 zákona o spotřebních daních, které upravuje nároky na vrácení daně plátcem, neboť nepočítá se situací, v níž by daňovému subjektu v případě tabákových výrobků značených jiným způsobem, než je stanoveno, tedy neznačených tabákových výrobků, vznikl nárok na vrácení spotřební daně, uhrazené v ceně nesprávných tabákových nálepek.

IV.

[12] Stěžovatelka v doplnění kasační stížnosti ze dne 21. 1. 2019 dále nad rámec již uvedeného poukazuje na to, že u daňových přiznání platí (a je nutné to ve smyslu § 116 odst. 1 zákona o spotřebních daních vztáhnout i na daňové přiznání formou objednávky tabákových nálepek), že pokud u nich není ve lhůtě 30 dní od jejich podání (ode dne objednávky tabákových nálepek) zahájen příslušný kontrolní postup, platí u těchto tvrzení (daňové přiznání a objednávka tabákových nálepek), že daňové povinnosti jsou stanoveny (vyměřeny) konkludentně, tedy v souladu s tvrzením daňového subjektu, a to pravomocně. Objedávka tabákových nálepek, která plní ve smyslu § 116 odst. 1 zákona o spotřebních daních funkci daňového přiznání, je prvním úkonem daňového subjektu ve věci jeho daňové povinnosti vztahující se ke konkrétním tabákovým výrobkům, které budou uvedeny do volného daňového oběhu z daňového skladu a je jí podle § 91 odst. 1 daňového řádu zahájeno vyměřovací řízení. Poté, co je zahájeno daňové vyměřovací řízení, má podle stěžovatelky správce daně jen dvě možnosti, jak s podáním, kterým je deklarována výše daně, naložit, a to buďto daňové přiznání (zde formou objednávky tabákových nálepek) věcně nerozporuje a daň po uplynutí určité lhůty považuje za vyměřenou tzv. konkludentně, nebo daňové tvrzení považuje za věcně nesprávné a je povinen ve lhůtě 30 dní zahájit kontrolní postup, konkrétně postup k odstranění pochybností, eventuálně daňovou kontrolu ve specifické podobě, tzv. před vyměřením.

[13] Vzhledem k tomu, že v nynější věci žalovaný objednávku tabákových nálepek jako specifickou podobu daňového tvrzení nerozporoval zahájením kontrolního postupu před vyměřením, byla stěžovatelce spotřební daň za posuzovaná zdaňovací období vyměřena na základě daňového přiznání podle § 139 a 140 daňového řádu. Pokud tedy správce daně následně stěžovatelku vyzývá podle § 145 daňového řádu k podání řádného daňového přiznání a poté zahajuje vyměřovací řízení, resp. v jeho rámci vyměřovací postup k odstranění pochybností, jedná se o postup nezákonný, jelikož v dané věci již byla daň vyměřena (konkludentně podle § 140 daňového řádu) a ve vztahu ke spotřební dani za vybrané výrobky za posuzovaná zdaňovací období bylo možné vést pouze doměřovací řízení, jehož předmětem

pokračování

by byla změna výše daně již vyměřené. Na právě uvedeném nemůže podle stěžovatelky ničeho změnit ani pravidlo vyplývající z § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních, podle něhož se tabákové výrobky značené jiným způsobem považují za neznačené. To může mít vliv eventuálně na naplnění skutkové podstaty přestupku na úseku značení tabákových výrobků, nelze jej ale vykládat tím způsobem, že tabákové výrobky značené tabákovou nálepkou pro jiný tabákový výrobek jsou nezdaněné. Takový výklad je v rozporu se zásadou správy daní plynoucí z § 1 odst. 2 daňového řádu, podle něž je vždy nutno hledět na otázku věcné správnosti stanovené daně. Ustanovení § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních nadto podle stěžovatelky řeší toliko otázku užití tabákových nálepek a nikoliv přiznání a placení spotřební daně. Nelze z něj tedy dovodit ani závěr, že spotřební daň zaplacená v určité výši odvedena vůbec nebyla. V rámci celého daňového systému přitom platí, že jsou-li po prvotním uhrazení daňové povinnosti zjištěny skutečnosti odůvodňující dodatečné stanovení daňové povinnosti, může se tak dít skrze institut doměření daňové povinnosti. Stěžovatelka pro uvedené skutečnosti namítá, že jelikož bylo nezákonně vedeno vyměřovací řízení namísto doměřovacího, byl nezákonný i postup žalovaného k odstranění pochybností, který byl v rámci vyměřovacího řízení veden. Podle stěžovatelky ji měl žalovaný vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání ke spotřební dani.

[14] Stěžovatelka dále v doplnění kasační stížnosti ze dne 4. 7. 2019 odkázala na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 11. 2018, č. j. 30 Af 18/2017 - 74, který podle jejího názoru řešil totožnou problematiku ve vztahu k cigaretám. Ty byly v daném případě zjištěny ve volném oběhu se zákonně použitou tabákovou nálepkou odpovídající staré sazbě spotřební daně, správce daně spotřební daň z těchto cigaret (stejně jako správce daně v případě stěžovatelky) vyměřil celou znovu, tedy jako by se jednalo o vybrané výrobky nezdaněné a krajský soud tento postup označil za nezákonný. Stěžovatelka zdůrazňuje, že krajský soud vyslovil právní názor, že i v případě existence zákonné fikce o tom, že určitý tabákový výrobek je neznačený, nelze bez dalšího uzavřít, že u tohoto tabákového výrobku nebyla splněna daňová povinnost na spotřební dani, tedy že se současně jedná o výrobek nezdaněný. Takový výklad nemá zákonný podklad v zákoně o spotřebních daních a je zásahem do majetkových práv plátců spotřební daně z tabákových výrobků, jelikož je vybírána daň vyměřena v nezákonné výši ignorujíc spotřební daň, která již u tohoto „neznačeného“ tabákového výrobku prokazatelně uhrazena byla; a to také ve vztahu k příslušenství spotřební daně - pokutě za opožděné daňové přiznání, úroku z prodlení a penále.

[15] Podle stěžovatelky rovněž závěr krajského soudu v napadeném rozsudku, že úhrada za tabákové nálepky, použité na posuzovaných tabákových výrobcích, bude přeplatkem podle § 154 daňového řádu, a tím dojde k vyrovnání této platby, nemá oporu v zákoně. Zákon o spotřebních daních upravuje taxativně případy, při nichž dochází k vrácení spotřební daně uhrazené odběrem tabákových nálepek, v § 119 odst. 5 a § 122 zákona o spotřebních daních. Ani jedno z těchto ustanovení však na věc stěžovatelky nedopadá. Stěžovatelka tudíž není oprávněna podat žádost o vrácení spotřební daně oproti vrácení tabákových nálepek a hodnota těchto tabákových nálepek, kterou stěžovatelka uhradila při jejich odběru od pověřeného správce daně, tak nemůže být stěžovatelce vrácena a nemůže se stát přeplatkem podle § 154 daňového řádu.

[16] Žalovaný ve vyjádření ze dne 19. 7. 2019 uvedl, že s účinností od 1. 4. 2019 bylo zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (dále jen „zákon č. 80/2019 Sb.“), novelizováno ustanovení § 114 zákona o spotřebních daních, resp. § 114 odst. 4 tohoto zákona byl zcela zrušen a byl vložen nový § 114a nazvaný „*Tabákové výrobky neznačené a značené nesprávným způsobem*“. Z nové právní úpravy je evidentní, že zákonodárce

měl v úmyslu nastavit nová pravidla pro kategorizaci tabákových výrobků „*chybně značených*“; a sice rozlišit tabákové výrobky neznačené a tabákové výrobky značené nesprávným způsobem, přičemž toto rozlišení má zásadní vliv na postup vyměření, resp. doměření vzniklé daně. Žalovaný na znění důvodové zprávy poukazuje, neboť má za to, že je z něj zřejmé, jaké byly dopady právní úpravy platné do 31. 3. 2019, použité v nynější věci. Zdůrazňuje zejména to, že z důvodové zprávy vyplývá, že zákonodárce vnímal problematickou právní úpravu zdanění neznačených vybraných výrobků, u kterých do 31. 3. 2019 byl správce daně při jejich zjištění povinen vyměřit celou částku daně z tabákových výrobků. Z toho lze na posuzovaný případ podle žalovaného vyvodit, že u daňové povinnosti vzniklé v obdobích listopad až prosinec 2016 a leden až únor 2017 byl na základě zjištění neznačených výrobků povinen vyměřit daň v plné výši. K poukazu stěžovatelky na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 11. 2018, č. j. 30 Af 18/2017 - 74, žalovaný uvedl, že zde byla řešena zcela jiná skutková situace, kdy zjištěným vybraným výrobkem byly tabákové výrobky – cigarety, u nichž se vedl spor o vztah mezi „starou“ a „novou“ tabákovou nálepkou, neboť došlo ke změně sazby daně. Jednalo se však o rozpor v rámci jednoho a téhož vybraného výrobku – cigaret, přičemž v posuzované věci stěžovatelka označila zcela odlišný vybraný výrobek – tabák ke kouření tabákovou nálepkou určenou pro jiný vybraný výrobek – doutník. Stěžovatelka se tedy domáhá *quazí* zápočtu daně uhrazené za vybraný výrobek – doutník na daň vyměřenou za jiný vybraný výrobek – tabák ke kouření, který dosud žádnou daní zatížen nebyl. Takový postup však zákon o spotřebních daních nezná.

[17] Stěžovatelka v doplnění kasační stížnosti ze dne 23. 9. 2019 k odkazu žalovaného na důvodovou zprávu k zákonu č. 80/2019 Sb. uvedla, že tato není pramenem práva a tvrzení v ní obsažená nejsou ničím prokázána. Dále poukázala na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 30 Af 6/2011, v němž byla také řešena otázka odlišného hodnocení tabákových výrobků (doutníků) celními orgány a výrobcem, přičemž celní úřad daňovému subjektu daň doměřil (nikoliv vyměřil) a s jeho postupem se ztotožnily jak odvolací orgán, krajský soud i kasační soud. K tvrzení žalovaného, že zákon o spotřebních daních nezná *quazí* zápočet daně uhrazené za vybraný výrobek – doutník na daň vyměřenou k vybranému výrobku – tabáku ke kouření, který dosud žádnou daní zatížen nebyl, stěžovatelka uvedla, že rozhodný je pro posuzovaný případ daňový řád. Ten stanoví procesní postupy pro případy, kdy daň má být vyšší než poslední známá daň. Děje se tak v rámci doměřovacího řízení, v němž lze daň doměřit na základě dodatečného daňového přiznání, nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. K doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Doměřovací řízení se použije tam, kde na základě vyměřovacího řízení byla správcem daně daň vyměřena, zpravidla konkludentně. V případě stěžovatelky přitom formu daňového přiznání plnila objednávka tabákových nálepek.

V.

[18] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost je důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud nejprve pro přehlednost rekapituluje podstatné skutečnosti vyplývající ze správního spisu. Stěžovatelka provozovala v průběhu posuzovaných zdaňovacích období listopad a prosinec 2016 a leden a únor 2017 daňový sklad na základě udělených povolení k provozování daňového skladu ze dne 4. 4. 2016, č. j. 10195-6/2016-520000-11, a ze dne 21. 12. 2016, č. j. 107063-8/2016-520000-11. Tím byl konkrétně podnik na adrese

pokračování

Bežerovice č. p. 57, Sudoměřice u Bechyně, v němž byla stěžovatelka podle povolení oprávněna vyrábět, zpracovávat, skladovat, přejímat nebo odesílat vybrané výrobky podle § 19 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, a to konkrétně doutníky splňující definici podle § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních, uvedené pod kódem kombinované nomenklatury 24021000, obchodního označení „Barlon“ a „ZERA“. Dne 11. 11. 2016 provedly úřední osoby žalovaného v prostoru daňového skladu místní šetření v rozsahu obhlídky na místě a obhlídky předmětu daně za účelem získání údajů nezbytných pro správu daní a v souladu s § 82 odst. 3 daňového řádu odebraly vzorky předmětu daně – doutníků obchodního označení „ZERA“. Analýza odebraných vzorků byla zadána jednak Celně technické laboratoři a jednak Státní zemědělské a potravinářské inspekci, a to s cílem ověřit, zda tento výrobek vyhovuje definici doutníků podle zákona o spotřebních daních. Z výsledků odborných analýz vyplynulo, že zkoumané vzorky nenaplnují definici doutníků podle § 101 odst. 3 písm. b) bod 2. zákona o spotřebních daních, ale definici tabáku ke kouření podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2. téhož zákona; podle posledně uvedeného ustanovení je totiž tabákem ke kouření i tabákový odpad upravený pro prodej konečnému spotřebiteli, který nespadá pod vybraný výrobek uvedený v § 101 odst. 3 písm. a) a b) zákona o spotřebních daních a který je možné kouřit. Dne 27. 2. 2017 provedly úřední osoby žalovaného s ohledem na tato zjištění (a související rozdílnou sazbu daně pro doutníky a pro tabák ke kouření) v daňovém skladu stěžovatelky místní šetření zaměřené na kontrolu značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami. Jelikož se ve skladových prostorech stěžovatelky nacházely výrobky s obchodním označením „ZERA“, opětovně z nich odebraly další vzorky, aby je podrobily dalšímu zkoumání, a zbylé zjištěné výrobky s tímto obchodním označením zajistily podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních, neboť na ně ve smyslu tohoto ustanovení nahlížely jako na neznačené tabákové výrobky. Z protokolu o zkoušce ze dne 28. 3. 2017 provedené Celně technickou laboratoří na vzorcích výrobků s obchodním označením „ZERA“ odebraných dne 27. 2. 2017 taktéž vyplynulo, že se ve smyslu zákona o spotřebních daních nejedná o doutníky, ale o tabákový zbytek (odpad). Žalovaný s ohledem na zjištění, že výrobky vyráběné v daňovém skladu stěžovatelky pod obchodním označením „ZERA“, uvedené do volného daňového oběhu ve zdaňovacím období listopad 2016 až únor 2017, nenaplnují definici doutníků podle § 101 odst. 3 písm. b) bod 2. zákona o spotřebních daních, a nelze je tedy zdaňovat jako doutníky, dospěl s ohledem na § 114 odst. 2 a 4 téhož zákona k závěru, že tabákové výrobky (tabák ke kouření) značené tabákovou nálepkou, která je určena pro jiný tabákový výrobek (doutník), jsou tabákové výrobky neznačené, a tím i nezdaněné. Vyzval proto stěžovatelku dne 24. 4. 2017 k podání daňových přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků (tabák ke kouření) za uvedená zdaňovací období.

[21] Stěžovatelka na výzvy žalovaného reagovala přípisem ze dne 12. 5. 2017, v němž tvrdila, že jí za tato zdaňovací období nevznikla žádná daňová povinnost. Žalovaný proto považoval tento přípis ve smyslu § 145 odst. 1 daňového řádu za daňová tvrzení o spotřební dani za posuzované výrobky (tabák ke kouření) za zdaňovací období listopad 2016 až únor 2017 ve výši 0 Kč. Následně stěžovatelce výzvami ze dne 9. 8. 2017 č. j. 73421/2017/520000-3, č. j. 73466/2017/520000-3, č. j. 73484/2017/520000-3 a č. j. 73489/2017/520000-3 (dále jen „výzvy k odstranění pochybností“) uložil, aby prokázala pravdivost svých tvrzení o spotřební dani za rozhodná období ve výši 0 Kč a předložila žalovanému důkazní prostředky k odstranění jeho pochybností, které jej vedly k vydání těchto výzev. Těmito výzvami žalovaný vůči stěžovatelce zahájil řízení ve věci vyměření spotřební daně z tabákových výrobků – tabáku ke kouření, který je předmětem daně podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních. Právě tento postup považuje stěžovatelka za nezákonný zásah.

[22] Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Neztotožňuje se se závěrem krajského soudu, že výzvy k odstranění pochybností učiněné vůči ní žalovaným nebyly nezákonné a nebylo jimi zasaženo do jejích práv. Nesouhlasí, že nebyly kumulativně naplněny všechny pojmové znaky nezákonného zásahu podle § 82 s. ř. s. Krajský soud totiž jednak nesprávně posoudil postavení stěžovatelky jako plátce spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, namísto podle § 4 odst. 1 písm. a) téhož zákona, a nesprávně též vyložil § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních v souvislosti s otázkou zdanění vybraných výrobků.

[23] Krajský soud v napadeném rozsudku vycházel ze zjištění žalovaného, že výrobky vyráběné v daňovém skladu stěžovatelky pod obchodním označením „ZERA“ a uvedené do volného daňového oběhu ve zdaňovacích obdobích listopad 2016 až únor 2017 představovaly tabák ke kouření podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2. zákona o spotřebních daních, a nikoliv doutníky podle § 101 odst. 3 písm. b) téhož zákona, jak byly stěžovatelkou ve formě tabákových nálepek označeny. Nesprávně označené tabákové výrobky se přitom podle krajského soudu podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních považují za neznačené, a tudíž s ohledem na § 116 odst. 2 a 4 citovaného zákona za nezdaněné. Stěžovatelka již z tohoto důvodu neprokázala, že by jí do volného oběhu uváděné tabákové výrobky byly řádně zdaněny, a proto naplnila definici plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, podle něhož je plátcem daně mimo jiné osoba, která „*uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné.*“ S ohledem na tento dílčí závěr krajský soud dále dovodil, že stěžovatelka byla ve smyslu § 9 odst. 3 písm. e) téhož zákona povinna podat daňové přiznání ve smyslu § 18 citovaného zákona, neboť v jejím případě objednávka tabákových nálepek neplnila funkci daňového přiznání. Žalovaný z toho důvodu také nepochybil, pokud stěžovatelku podle § 145 odst. 1 daňového řádu vyzval ke splnění této povinnosti, následně její podání, v němž uvedla, že povinnost podat daňové přiznání neměla, vyhodnotil jako tzv. nulové daňové přiznání, a poté, jelikož měl o správnosti takto stanovené výše daně pochybnosti, vyzval stěžovatelku k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu. Krajský soud s ohledem na uvedené dospěl k závěru, že výzvy k odstranění pochybností nepředstavovaly nezákonný zásah žalovaného, jak namítala stěžovatelka v žalobě.

[24] Podle ustanovení § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních, *tabákové výrobky značené poškozenou tabákovou nálepkou nebo značené jiným způsobem, než je stanoveno, se považují za neznačené. Tabákové nálepky zeslabené naseknutím se nepovažují za poškozené.*

[25] Podle ustanovení § 116 odst. 2 zákona o spotřebních daních, *daň je zaplácena použitím tabákové nálepky. Tabákové nálepky musí být použity v okamžiku, kdy vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit.* Podle odst. 4 téhož ustanovení, *použitím tabákové nálepky se rozumí umístění tabákové nálepky na jednotkovém balení a pod průhledný přebal, pokud se tento používá, tak, aby při otevření jednotkového balení došlo k jejímu poškození.*

[26] Nejvyšší správní soud především zdůrazňuje, že ve shodě s krajským soudem má v nynější věci za nesporné, že výrobky stěžovatelkou vyráběné v daňovém skladu pod obchodním označením „ZERA“ a uváděné do volného daňového oběhu ve zdaňovacích obdobích listopad 2016 až únor 2017 nepředstavovaly doutníky podle § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních, jak byly stěžovatelkou formou tabákových nálepek označeny, ale jednalo se o tabák ke kouření podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2. téhož zákona. Je tomu tak proto, že tuto otázku stěžovatelka v žalobě nenastolila jako spornou, žalobní tvrzení zpochybňující uvedený závěr vyslovený správními orgány ve správních rozhodnutích nerozporovala a žalobní námitky k této otázce nesměřovala.

pokračování

[27] Kasační soud rovněž přisvědčuje dílčímu závěru krajského soudu, že označila-li stěžovatelka tabákové výrobky tabákovou známkou určenou pro tabákový výrobek jiného druhu, který je zatížen odlišnou sazbou spotřební daně podle § 104 zákona o spotřebních daních, přičemž i tabáková nálepka pro tyto výrobky má jiné formální náležitosti (viz § 2 odst. 1 *in fine* vyhlášky č. 467/2003 Sb., o používání tabákových nálepek při značení tabákových výrobků), způsobuje takové nesprávné označení tabákových výrobků, že se tyto ve smyslu § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních považují za neznačené; jsou totiž ve smyslu tohoto ustanovení „*značené jiným způsobem, než je stanoveno.*“

[28] Nejvyšší správní soud se však již neztotožňuje s navazujícím závěrem krajského soudu, že tyto nesprávně označené tabákové výrobky jsou pouze s ohledem na skutečnost, že se podle § 114 odst. 4 považují za neznačené výrobky, automaticky považovány ve smyslu § 116 odst. 2 a 4 zákona o spotřebních daních za výrobky nezdaněné. Jak konkrétně krajský soud (shodně s žalovaným) uvedl, „*[j]iž z tohoto důvodu tudíž žalobkyně neprokázala, že by jí do volného daňového oběhu uváděné tabákové výrobky byly (řádne) zdaněny.*“ Kasační soud proto také nepřitakává souvisejícímu závěru krajského soudu, že žalobkyně naplnila definici plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, podle něhož je plátcem daně mimo jiné osoba, která „*uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné.*“ Tento závěr je však významný pro další úvahy o povaze tvrzené zásahu jako zásahu nezákonného.

[29] Problematikou vztahu mezi značením tabákových výrobků tabákovými nálepkami podle § 114 zákona o spotřebních daních a vznikem daňové povinnosti podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 26. 11. 2020, č. j. 3 Afs 1/2019 - 36, v němž vyslovil, že povinnost zdanit tabákové výrobky (resp. prokázat, že již byly zdaněny) a označit je tabákovými nálepkami (respektive nakládat s tabákovými výrobky označenými), jsou navzájem relativně samostatné povinnosti, a tudíž i porušení každé z nich má samostatné, odlišné následky. Konkrétně uvedl, že „*zjištění neznačených tabákových výrobků či tabákových výrobků, které jsou označeny tak, že se považují za neznačené, vyvolává „pouze“ důvodné podezření, že se pravděpodobně jedná o tabákové výrobky, které zdaněny nebyly (zejména nejsou-li označeny vůbec). Tabáková nálepka tak v tomto ohledu slouží jako nástroj usnadňující kontrolu, zda nedochází k daňovým únikům. Jedná se o prvotní indikátor, zda zjištěné výrobky byly či nebyly zdaněny, a to jak ve vztahu ke státním orgánům, tak i ve vztahu ke konečnému spotřebiteli, který může předpokládat, že zakoupil-li si řádně označené tabákové výrobky, zakoupil si výrobky, z nichž státu byla odvedena spotřební daň, a současně že se jedná o originální výrobek, nikoliv například o padělek. To však ještě neznamená, že osoba, u níž jsou neznačené tabákové výrobky zjištěny, nemůže prokázat, že se navzdory jejich neoznačení jedná o výrobky, které byly zdaněny. Značení tabákovými nálepkami tedy sice usnadňuje kontrolu zdanění tabákových výrobků, zákonem předpokládaným způsobem jeho prokázání však není. K tomuto účelu slouží doklady uvedené v § 5 zákona.*“

[30] Nejvyšší správní soud tedy v právě citovaném rozsudku vyjádřil, že osobě, která nakládá (tj. dopravuje, skladuje, nebo prodává či nabízí je k prodeji) s neznačenými tabákovými výrobky či tabákovými výrobky, které jsou označeny tak, že se považují za neznačené, automaticky nevzniká daňová povinnost podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, pokud bude schopna v souladu s § 5 zákona o spotřebních daních prokázat, že výrobky byly zdaněny. Zjištění, že osoba nakládá s neznačenými tabákovými výrobky (nebo těmi, které se za neznačené považují), totiž ještě nevyklučuje, že se jedná o výrobky zdaněné. S uvedenými závěry se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje a vychází z nich i v nyní posuzované věci, a to i při vědomí toho, že v citovaném případě kasační soud posuzoval otázku značení tabákovými nálepkami a vznik

daňové povinnosti u cigaret, a to ve vztahu ke zvýšení sazby daně za tyto tabákové výrobky. V obou případech se jedná o posouzení téže sporné právní otázky.

[31] 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, 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 právnícká nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.*“ Uvedením do volného daňového oběhu se přitom podle § 3 písm. k) bodu 4. zákona rozumí „*každé skladování nebo doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.*“

[32] K tomu, aby se určitá osoba stala plátcem spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, tedy musí být kumulativně splněny dvě podmínky. Tato osoba jednak skladuje či dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, anebo vybrané výrobky uvádí do volného daňového oběhu, a neprokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, respektive neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.

[33] V nynější věci má kasační soud za prokázané, že stěžovatelka uváděla vybrané výrobky - tabák ke kouření v průběhu posuzovaných zdaňovacích období do volného daňového oběhu; netvrdila přitom ani to, že by je nabyla oprávněně bez daně. Sporným tak zůstalo, zda stěžovatelka prokázala, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné. Tuto skutečnost však krajský soud při posuzování naplnění definice plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních konkrétně nezkoumal. Vycházejí z toho, že nesprávně označený tabák ke kouření bylo ve smyslu § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních nutné považovat za tabákový výrobek neznačený, pouze uzavřel, že již z toho důvodu stěžovatelka neprokázala, že by jí do volného oběhu uváděné tabákové výrobky byly (řáděně) zdaněny. Tento výklad uvedeného ustanovení ale není správný, jak již shora uvedeno. Krajský soud nikterak nezvažoval, zda byla stěžovatelka schopna v souladu s § 5 zákona o spotřebních daních prokázat, že tabákové výrobky byly zdaněny (a že tak činila). Závěr o naplnění definice plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních bez takové úvahy krajského soudu je tudíž podle kasačního soudu chybný, resp. předčasný. Totéž nezbytně nutně platí i o navazujících dílčích závěrech krajského soudu ohledně povinnosti stěžovatelky podat daňové přiznání a naplnění podmínek pro zahájení postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu.

[34] S ohledem na uvedené skutečnosti shledává Nejvyšší správní soud předčasným také závěr krajského soudu, že výzvy k odstranění pochybností ze dne 9. 8. 2017 nepředstavovaly vůči stěžovatelce nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s., neboť nebyly naplněny jeho pojmové znaky, a to, že výzvy nebyly nezákonnými a stěžovatelka jimi nebyla zkrácena na svých právech.

VI.

[35] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 části věty první před středníkem s. ř. s. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[36] V dalším řízení tudíž krajský soud znovu posoudí stěžovatelčinu žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, který spatřuje v nezákonně zahájených postupech k odstranění pochybností na spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad

pokračování

2016 až únor 2017 výzvami ze dne 9. 8. 2017, a to zejména s ohledem na výše vyjádřený závěr ohledně vztahu mezi značením tabákových výrobků tabákovými nálepkami a vznikem daňové povinnosti podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Bude tedy posuzovat prokázání zdanění posuzovaných tabákových výrobků. Teprve poté může znovu uvážit v nynější věci stěžovatelkou nastolené sporné právní otázky vztahující se k tvrzenému zásahu (výzvam k odstranění pochybností) jako zásahu nezákonnému.

[37] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. ledna 2021

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu