



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **Z. P.**, zastoupené Mgr. Josefem Bedečem, advokátem se sídlem Karlovy Vary, Chebská 80/52, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 1387/7, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 11. 2018, č. j. 30 Af 18/2017-74,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 4 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Josefa Bedeče.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Pracovníci celního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) provedli dne 5. 5. 2016 v provozovně žalobkyně „*Infocentrum*“ na adrese Skalná, Česká 569, místní šetření zaměřené na kontrolu značení cigaret ve smyslu § 114 a § 118c zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 6. 2017, (dále jen „zákon o spotřebních daních“ či „zákon“). V provozovně bylo nalezeno celkem 4 345 kusů jednotkových balení cigaret různých značek označených tabákovými nálepkami s písmeny „O“ a „P“, tj. nálepkami neodpovídajícími tehdy aktuální sazbě daně. Správce daně nalezené tabákové výrobky podle § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních zajistil.

[2] Dne 29. 8. 2016 žalobkyni vyzval k podání daňového přiznání ke spotřební dani ze zajištěných výrobků, jelikož byly označeny tabákovými nálepkami odpovídajícími jiné, než tehdy aktuální sazbě daně, které podle § 118c odst. 1 zákona již nebylo možné prodávat; jednotková balení cigaret označená tabákovou známkou s písmenem „O“ od 1. 3. 2015, a balení označená nálepkou s písmenem „P“ od 1. 4. 2016. Jednotková balení cigaret, která nelze prodávat, se přitom podle § 118c odst. 3 zákona považují za neznačený tabákových výrobek.

Vzniklo tudíž podezření, že zajištěné výrobky jsou nezdaněné. Správce daně tak dospěl k závěru, že žalobkyně je plátkyní daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona, neboť zajištěné výrobky skladovala, aniž by prokázala, že jsou zdaněné nebo oprávněně od daně osvobozené. Zajištěné tabákové výrobky se považují za *neznačené*, a tedy současně za *nezdaněné*.

[3] Žalobkyně v odpovědi na tuto výzvu uvedla, že nesouhlasí s úvahou, že tabákové výrobky, které podle § 118c zákona nelze prodávat, neboť jsou považovány za *neznačené*, je současně nutno považovat za *nezdaněné*. Uvedené ustanovení upravuje pouze zákaz jejich prodeje. Žalobkyně má za to, že se nestala plátkyní daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, neboť je v souladu s § 5 zákona schopna kopiemi daňových dokladů, které přiložila, prokázat, že zajištěné výrobky byly při uvedení do volného daňového oběhu řádně zdaněny. K prokázání zdanění neslouží primárně tabáková nálepka.

[4] Platebním výměrem ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. 87415623/4765/25120/2016, správce daně žalobkyni vyměřil za zdaňovací období květen 2016 spotřební daň ze zajištěných tabákových výrobků ve výši 11 035 Kč. Odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 3. 2017, č. j. 7366-3/2017-900000-304.6, zamítl a platební výměr potvrdil. Daňové orgány vycházely z toho, že zdanění tabákových výrobků se prokazuje doklady uvedenými v § 5 zákona o spotřebních daních, současně však musí být tyto výrobky rovněž označeny platnou tabákovou nálepkou. Tabákové výrobky nalezené v prodejně žalobkyně byly označeny tabákovými nálepkami neodpovídajícími tehdy aktuální sazbě daně, a jako takové se považují za *neznačené*, a tudíž současně *nezdaněné*. Nelze prokázat, že by byly zdaněny spotřební daní podle aktuální daňové sazby.

[5] Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného pro vady řízení [§ 76 odst. 1 písm. c) soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“] zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Konstatoval, že neobstojí právní názor žalovaného, podle něhož žalobkyni ke dni místního šetření podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, ve spojení s § 4 odst. 1 písm. f) tohoto zákona, vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň ze zajištěných jednotkových balení cigaret, jelikož byly označeny tabákovou nálepkou neodpovídající aktuální sazbě daně, a jako takové se považují za tabákové výrobky *neznačené*, a v důsledku toho za *nezdaněné*.

[6] Žalovanému přisvědčil v tom, že jednotková balení cigaret označená tabákovou nálepkou s písmenem „O“, respektive „P“, nelze od 1. 3. 2015, respektive 1. 4. 2016, prodávat, a podle § 118c odst. 3 zákona o spotřebních daních se považují za *neznačené* tabákové výrobky. Tabáková nálepka označující tabákové výrobky však není průkazem jejich zdanění, tím je doklad podle § 5 zákona. Plátcem spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních se stává ten, kdo způsobem stanoveným v § 5 zákona není schopen prokázat zdanění vybraných výrobků. Žalobkyně však již v řízení před správcem daně namítala, že je schopna předložit daňové doklady prokazující zdanění zajištěných výrobků. Podle krajského soudu tak nelze dospět k závěru, že se stala plátkyní spotřební daně, pokud navržené důkazy nebyly provedeny, jakkoli by případně prokazovaly zdanění zajištěných výrobků nižší sazbou daně, než jež jaká platila v okamžiku místního šetření. Neprovedení žalobkyní navržených důkazů tak představuje podstatnou vadu řízení, která měla za následek neúplně zjištěný stav věci.

[7] Krajský soud uzavřel, že prodávání a skladování tabákových výrobků s tabákovými nálepkami s písmeny „O“ a „P“, tedy podle § 118c odst. 3 zákona o spotřebních daních *neznačených* tabákových výrobků, naplňuje znaky správního deliktu podle § 135zk odst. 1 písm. a) tohoto zákona, jehož se žalobkyně dopustila a byla jí za něj uložena pokuta. Zavedení nové (vyšší) sazby daně však neznamená, že by takové výrobky měly být zdaňovány opětovně či dodañovány, nýbrž je upraven způsob nakládání s nimi a vymezeny lhůty,

pokračování

po jejichž uplynutí je nelze prodávat. Ustanovení § 9 ani § 118c zákona o spotřebních daních nestanovují, že by se výrobky *neznačené* současně považovaly za výrobky *nezdaněné*. Rovněž z § 4 citovaného zákona neplyne, že by se plátcem spotřební daně stával subjekt, který zdanění výrobků prokázal, byť sazbou daně, která platila v době vzniku daňové povinnosti.

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[9] Podle stěžovatele krajský soud opřel napadený rozsudek o dva důvody, jeden hlavní a jeden vedlejší. Hlavní důvod spočívá v tom, že daňové orgány neprovedly žalobkyní předložené doklady k prokázání toho, že zajištěné výrobky byly zdaněny. Vedlejším důvodem je nesouhlas krajského soudu s právním názorem daňových orgánů, že tabákové výrobky označené tabákovými nálepkami odpovídajícími jiné než aktuální sazbě daně a uvedené do daňového oběhu v době, kdy užití tabákové nálepky odpovídaly tehdy platné sazbě daně, se od okamžiku, kdy je podle § 118c zákona již nelze prodávat, považují za nezdaněné a podléhají tak zdanění aktuální sazbou daně. Oba důvody jsou podle stěžovatele chybné.

[10] Stěžovatel zastává názor, že tabákové výrobky označené tabákovou nálepkou odpovídající staré sazbě daně, tedy tabákové výrobky podle § 118c zákona o spotřebních daních *neznačené*, jsou v celém rozsahu *nezdaněné*. Daňové doklady, podle nichž byly výrobky zdaněny starou (nižší) sazbou daně, nemohou zdanění prokázat. K prokázání zdanění je nutno kumulativně splnit dvě podmínky. Za prvé je třeba předložit perfektní doklady podle § 5 zákona. Současně, zadruhé, musí být výrobky označeny platnou tabákovou nálepkou. Není-li splněna byť jedna z těchto podmínek, zdanění prokázáno není.

[11] Stěžovatel má za to, že dokazování žalobkyní předloženými daňovými doklady nebyly daňové orgány povinny provést, jelikož tím učiněná skutková zjištění by s ohledem na jimi zastávaný právní názor neměla žádný vliv na výsledný závěr o povinnosti žalobkyně uhradit spotřební daň. Protože tabákové výrobky zjištěné u žalobkyně nebyly označeny platnou tabákovou nálepkou, daňové doklady, které žalobkyně předložila za účelem prokázání zdanění těchto výrobků dřívější, nižší sazbou daně, nejsou ani částečně způsobilé jejich zdanění prokázat. Pokud krajský soud dospěl k odlišnému právnímu náhledu na věc, nemohl daňovým orgánům izolovaně vytknout vadu řízení spočívající v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu a zavázat je tak jen k tomu, aby doplnily dokazování. Krajský soud chybně nerozlišoval mezi vadou řízení spočívající v nezjištění rozhodného skutkového stavu a mezi nesprávným právním posouzením věci. Tyto rozhodovací důvody však mají odlišný základ a odlišné následky. Důsledkem důvodu, pro který krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele, a s ním spojeného závazného právního názoru, aby byly navržené důkazy v dalším řízení provedeny, je, že stěžovatel po jejich provedení rozhodne totožně, neboť na právní posouzení věci nemají vliv.

[12] Stěžovatel současně namítá, že ustanovení, podle něhož krajský soud jeho rozhodnutí zrušil, by se sice mohlo s vytýkanou vadou řízení rámcově shodovat, její intenzita však důvodu obsaženému v příslušném ustanovení neodpovídá. V souladu s judikaturou by se muselo jednat o vadu intenzivnější, spočívající kupříkladu v porušení celého souboru procesních práv účastníka, jinak bylo úkolem krajského soudu, aby dokazování při jednání doplnil. Stěžovatel dále namítl, že navrženými důkazy jsou listiny, jimiž se dokazování provádí tak, že se rozhodující orgán seznámí s jejich obsahem, což učinily jak daňové orgány, tak krajský soud. Bylo proto povinností krajského soudu, aby dokazování při jednání doplnil, tím spíše, že se jednalo o listiny, jež byly založeny ve správním spisu.

[13] Podle stěžovatele je napadený rozsudek i částečně nesrozumitelný, neboť krajský soud kromě neprovedení dokazování doklady vymezenými v § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních [daňový doklad- pozn. NSS], argumentoval rovněž neprovedením (neznámých) dokladů o dopravě podle § 5 odst. 4 zákona. Stěžovateli by tak nemuselo být zřejmé jaké důkazy má v dalším řízení provést.

[14] Dále stěžovatel brojí proti právnímu posouzení věci krajským soudem. Krajský soud podle něho dospěl k závěru, že není dána žádná souvislost mezi fikcí neznačení tabákových výrobků a nezdaněním těchto výrobků, v důsledku čehož i k okamžiku kontroly daňové doklady podle § 5 zákona, vztahující se k předchozí (nižší) sazbě daně, prokazují, že zajištěné výrobky byly v „*plném rozsahu*“ zdaněny. Nelze z nich proto vyměřit spotřební daň, ani tuto daň doměřit ve výši dané rozdílem předchozí a aktuální daňové sazby. Takové posouzení je podle stěžovatele nesprávné.

[15] Stěžovatel trvá na svém právním názoru, že fikce neznačení tabákových výrobků, tedy jejich označení tabákovou nálepkou, která odpovídá dřívější, nižší, sazbě daně, má dopad i ve vztahu k prokázání zdanění těchto výrobků, neboť příslušné daňové doklady se v takovém případě vztahují k předchozí, nižší, daňové sazbě a za účinnosti nové, vyšší, sazby daně již nejsou relevantní. Zdanění kontrolovaných výrobků neprokazují a je tak namístež z daných výrobků vyměřit celou spotřební daň. *Neznačení* tak v zásadě znamená *nezdanění*. Tomuto závěru odpovídá rovněž znění důvodové zprávy k zákonu č. 201/2014 Sb., kterým se mění zákon o spotřebních daních, podle níž se cigarety označené tabákovou nálepkou obsahující neplatnou sazbu daně považují od okamžiku, kdy je nelze prodávat, za neznačený tabákový výrobek „*se všemi důsledky*“. Právní názor stěžovatele současně potvrzuje rovněž rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 12. 2018, č. j. 15 Af 66/2016-52.

[16] Daňové orgány a krajský soud se podle stěžovatele shodují v názoru, že zdanění tabákových výrobků (cigaret) se formálně prokazuje doklady podle § 5 zákona o spotřebních daních, neboť to vyplývá jak z „*bezvýjimečné dikce*“ ustanovení § 5 tohoto zákona, tak i z § 106 zákona. Pokud by neplatil právní názor stěžovatele, že „*neznačení = nezdanění*“, měly by předložené doklady, odpovídající daňové sazbě, která platila v době uvedení zajištěných výrobků do volného daňového oběhu, důkazní význam. Základní náležitostí příslušných dokladů je podle § 106 zákona cena pro konečného spotřebitele, která zahrnuje výši spotřební daně celkem, jež se samostatně neuvádí. V době kontroly, tedy po konci přechodného období stanoveného pro doprodej cigaret označených tabákovými nálepkami odpovídajícími předchozí sazbě daně, již byly zajištěné cigarety zatíženy vyšší spotřební daní, a měly tak i vyšší cenu pro konečného spotřebitele. Údaje na dokladech o ceně pro konečného spotřebitele jsou proto formálně nesprávné. Tento formální deficit dokladů je nicméně možné doplnit prokázáním, že vybraný výrobek byl spotřební daní „*materiálně*“ zdaněn. Je-li na jednotkovém balení cigaret perfektně vylepena tabáková nálepka prokazující úhradu spotřební daně, pak by tím mohl být formální nedostatek dokladu doplněn a „*formálně*“ doklad by ve spojení s „*materiálně*“ tabákovou nálepkou mohl prokazovat zdanění vybraného výrobku, avšak ve výši odpovídající staré (nižší) sazbě daně. Na zajištěné výrobky však po konci kontroly dopadala nová (vyšší) sazba daně.

[17] Stěžovatel dále odkázal na rozsudek tohoto soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008-94, v němž lze podle jeho názoru nalézt oporu pro závěr o vyměření spotřební daně ve výši odpovídající rozdílu mezi „*správnou a ubrazenou výší spotřební daně*“. Ani ve světle závěru tohoto rozsudku tak podle stěžovatele neobstojí právní názor krajského soudu, že, i v době účinnosti nové (vyšší) sazby daně, doklady ve spojení s tabákovými nálepkami prokazují „*plně*“ zdanění zajištěných výrobků. Naopak nelze pominout povinnost vyměřit plátcí daně chybějící částku daně danou rozdílem daňových sazeb. Tento právní výklad eliminuje nejen

pokračování

absurdní důsledky výkladu krajského soudu (tedy že doklady ve spojení s neplatnými tabákovými nálepkami prokazují „plnou“ úhradu spotřební daně), ale v opačné rovině i důsledek výkladu zastávaného daňovými orgány („neznačení = nezdanění“), spočívající v tom, že by spotřební daň byla, v případě hypotetického snížení sazby daně, vybírána podruhé ve výši odpovídající nové (nižší) sazbě daně.

[18] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti označila za zásadní fakt, že ještě před vydáním platebního výměru navrhla, aby správce daně provedl dokazování listinami, které prokazují, že zajištěné tabákové výrobky byly řádně zdaněny. Z obsahu platebního výměru neplyne, že by správce daně předložené listiny jakkoli hodnotil nebo že by byly součástí podkladů, z nichž při rozhodování vycházel. Naopak je evidentní, že se daňové orgány navrženými důkazy vůbec nezabývaly, aniž by svůj postoj odůvodnily. To, že jimi nebylo provedeno dokazování, potvrzuje rovněž obsah kasační stížnosti.

[19] Pro vyměření spotřební daně nebyly dány zákonné předpoklady, neboť žalobkyně nebyla plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Zajištěné výrobky řádně zakoupila, o čemž svědčí předložené daňové doklady; rovněž byly řádně zdaněny a označeny tabákovými nálepkami. Zdanění zajištěných výrobků žalobkyně prokázala podle § 5 odst. 1 zákona. Ze žádného ustanovení zákona o spotřebních daních nelze dovodit, že by v případě zavedení nové sazby daně mely být již jednou řádně zdaněné tabákové výrobky zdaňovány opětovně. Takovým postupem by byl porušen princip zákazu dvojího zdanění.

[20] Dále žalobkyně uvedla, že důvodem zrušení rozhodnutí žalovaného byl odlišný právní názor krajského soudu; úvahy žalovaného, že po provedení navržených důkazů rozhodne totožně jako dříve, jsou tak nepřipadné. Daňové orgány jsou právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku vázány. Názor stěžovatele, dle kterého lze tabákové výrobky, které jsou považovány za neznačené, současně považovat i za nezdaněné, v důsledku čehož by měly být podrobeny opětovnému zdanění, neplyne ani z důvodové zprávy k zákonu č. 201/2014 Sb. Právní názor, k němuž dospěl Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku č. j. 15 Af 66/2016-52, podle něhož se jednotková balení cigaret, která podle § 118c zákona o spotřebních daních nelze prodávat, a která se tak považují za neznačená, považují současně za tabákový výrobek nezdaněný, ačkoliv je na něm vylepena tabáková nálepka potvrzující, že z něj v minulosti byla spotřební daň zaplácena, podle žalobkyně odporuje zákonu o spotřebních daních. Současně tento rozsudek nebyl přezkoumán Nejvyšším správním soudem, neboť nebyl napaden kasační stížností.

[21] Za případný žalobkyně nepovažuje ani odkaz stěžovatele na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 93/2008-94, z nichž dovozuje pouze povinnost „dodání“, nikoliv opětovného zdanění v plném rozsahu. Závěry daného rozsudku jsou zcela jiné, než ty, k nimž dospěl Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku č. j. 15 Af 66/2016-52, neboť v souladu s daným rozsudkem by mělo dojít k doměření daně u jejího plátce, nikoliv ke zcela novému vyměření daně žalobkyni. Současně by aplikace závěrů vyslovených v rozsudku č. j. 5 Afs 93/2008-94, vedla k závěru o nezákonnosti rozhodnutí daňových orgánů v nynější věci, neboť tato rozhodnutí vycházejí z toho, že žalobkyni má být vyměřena spotřební daň v plném rozsahu, tedy tak, jako by zajištěné výrobky nebyly nikdy zdaněny, ačkoliv již jednou řádně zdaněny byly. Postrádá tak logiku, aby z nich žalobkyně byla povinna hradit již jednou řádně odvedenou daň opětovně.

[22] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu pro jeho nesrozumitelnost. Platí totiž, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné jej bez dalšího zrušit.

[25] Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají také případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Nesrozumitelnost rozsudku může být způsobena i vnitřní rozporností jeho odůvodnění, zejména tehdy, vysloví-li soud v odůvodnění současně dva protikladné právní názory, nebo není-li zřejmé, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení svého rozhodnutí vázán a jak má tedy v dalším řízení postupovat (viz například rozsudek tohoto soudu ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009-132). Právě takový nedostatek vytyká napadenému rozsudku stěžovatel, namítá-li, že „by“ mu z jeho odůvodnění nemuselo být zřejmé, jaké důkazy (které z dokladů uvedených v § 5 zákona o spotřebních daních) má v dalším řízení provést.

[26] Tato námitka není důvodná. Krajský soud nepřisvědčil právnímu názoru daňových orgánů, že tabákové výrobky, které nejsou řádně označeny tabákovou nálepkou, jsou současně „nezdaněné“. Uvedl, že tabákové nálepky průkazem zdanění tabákových výrobků (cigaret) nejsou, nýbrž jejich zdanění se prokazuje doklady uvedenými v § 5 zákona o spotřebních daních. S ohledem na toto právní posouzení dospěl k závěru, že se daňové orgány měly zabývat tím, zda listiny, které žalobkyně předložila, v tomto smyslu prokazují, že zajištěné výrobky byly zdaněny. Zavázal proto žalovaného, aby se v dalším řízení obsahem daných listin zabýval a posoudil, zda v souladu s § 5 zákona prokazují zdanění zajištěných výrobků. Vzhledem k tomu, že se daňové orgány jejich obsahem dosud nezabývaly, neposuzoval je ani krajský soud; současně tak nevyslovil ani žádný závazný závěr, zda dané listiny splňují náležitosti daňového dokladu, dokladu o prodeji či dokladu o přepravě podle § 5 zákona o spotřebních daních, tedy kterým z těchto dokladů případně jsou.

[27] Formulace věty, z níž stěžovatel dovozuje, že je napadený rozsudek částečně nesrozumitelný [*Neprovedení žalobkyní nabízeného důkazu k prokázání zdanění vybraných výrobků daňovým dokladem ve smyslu § 5 odst. 2 a dokladem o dopravě ve smyslu § 5 odst. 4 zák. o spotřebních daních, představuje podstatnou vadu řízení (...)*“, důraz doplněn NSS], pouze odpovídá tomu, jak žalobkyně formulovala příslušnou argumentaci ve své odpovědi na výzvu k prokázání zdanění zajištěných výrobků. Žalobkyně v této odpovědi totiž uvedla, že „[z]danění se výslovně prokazuje Daňovým dokladem (případně dokladem o dopravě), které mohu kdykoliv předložit, a v příloze přikládám kopie příslušných dokladů“ (důraz doplněn NSS).

[28] Vzhledem k tomu, že žalobkyně argumentovala tím, že předložila doklady ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních, zavázal krajský soud žalovaného, aby se v dalším řízení zabýval žalobkyní předloženými listinami, ať už by byly posouzeny jako daňové doklady či doklady o dopravě. O tom, že žalovaný porozuměl tomu, jaké konkrétní listiny (důkazy) je povinen v dalším řízení provést (jednoduše ty, které mu, respektive správci daně, žalobkyně předložila), ostatně svědčí i jím užitý podmiňovací způsob, že „by“ pokynu krajského soudu porozumět nemusel.

[29] S ohledem na výše uvedené lze uzavřít, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není dán; napadený rozsudek tak je způsobilý věcného přezkumu.

pokračování

[30] Nejvyšší správní soud se následně zabýval kasační argumentací, jíž stěžovatel brojil proti právnímu posouzení věci krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[31] Stěžovatel se předně mýlí, má-li za to, že krajský soud opřel napadený rozsudek o dva samostatné, vzájemně nezávislé, zrušovací důvody, respektive o důvod hlavní a vedlejší. S tím současně souvisí rovněž mylné přesvědčení stěžovatele, že jej krajský soud zavázal (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) pouze k tomu, aby v dalším řízení provedl dokazování žalobkyní předloženými listinami.

[32] Ačkoliv krajský soud důvod pro zrušení rozhodnutí stěžovatele formálně podřadil pod ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., tj. dané rozhodnutí zrušil pro vadu řízení spočívající v podstatném porušení ustanovení o řízení před daňovými orgány, z odůvodnění jeho rozsudku je jednoznačně patrné, že za nesprávné považoval právní posouzení rozhodných otázek daňovými orgány, jehož důsledkem současně bylo, že daňové orgány neprovedly dokazování žalobkyní předloženými listinami (které právě pro chybné právní posouzení věci považovaly za nadbytečné).

[33] Krajský soud již zkraje argumentační části napadeného rozsudku uvedl, že právní názor daňových orgánů, podle něhož *neznačené* tabákové výrobky, respektive tabákové výrobky, které se za *neznačené* považují, je automaticky nutno pokládat za *nezdaněné*, nemá v zákoně o spotřebních daních oporu. Vyložil, že plátcem spotřební daně se podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních stává ten, kdo není schopen prokázat zdanění vybraných výrobků (zde cigaret). Prostředkem k prokázání jejich zdanění přitom nejsou tabákové nálepky, nýbrž doklady uvedené v § 5 zákona. Vzhledem k tomu, že žalobkyně již v řízení před správcem daně předložila listiny, o nichž uvedla, že se jedná právě o takové doklady, nemohly daňové orgány, aniž by jimi provedly dokazování, uzavřít, že je žalobkyně plátkyní spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona. Současně krajský soud odmítl názor daňových orgánů, že by vybrané výrobky, které byly řádně zdaněny, měly být v případě pozdější změny (zvýšení) daňové sazby zdaňovány znovu, nebo že by ze by z nich měla být doměřována daň ve výši odpovídající rozdílu „*staré*“ a „*nové*“ daňové sazby.

[34] Nelze tudíž přisvědčit náhledu stěžovatele, že by mu krajský soud „*izolovaně*“ vytkl deficit spočívající v nedostatečném zjištění skutkového stavu a zavázal jej pouze k tomu, aby v dalším řízení provedl dokazování listinami, jež předložila žalobkyně. Krajský soud v napadeném rozsudku srozumitelně a opakovaně (nejprve na straně šesté a následně znovu na straně sedmé) uvedl, že právní výklad zastávaný daňovými orgány je chybný, a současně vyložil, z jakého právního hodnocení (tedy z jakého výkladu relevantních ustanovení zákona o spotřebních daních) mají v dalším řízení vycházet. S ohledem na obsah odůvodnění napadeného rozsudku se tak žalovaný nemůže domnívat, že závaznému právnímu názoru krajského soudu vyhoví, pokud pouze „*pro forma*“ provede žalobkyní předložené listiny a následně, zcela bez ohledu na jejich obsah, rozhodne s fakticky tímž odůvodněním, jako to učinil ve svém zrušeném rozhodnutí.

[35] Na výše uvedeném nic nemění skutečnost, že krajský soud vady napadeného rozhodnutí formálně podřadil pod § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., ačkoliv stěžovateli lze v tomto ohledu přisvědčit, že vytknuté nedostatky nepředstavují vadu řízení, ale nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení, jehož důsledkem pak bylo chybné neprovedení navržených důkazů pro jejich domnělou nadbytečnost. Tento dílčí nedostatek napadeného rozsudku však není důvodem pro jeho zrušení. Vzhledem k tomu, že jak stěžovatel, tak žalobkyně výslovně souhlasili s rozhodnutím věci bez nařízení jednání, zrušením rozhodnutí stěžovatele pro vadu řízení podle § 76 s. ř. s. nemohlo dojít ani ke zkrácení jejich procesních práv.

[36] Nedůvodná je rovněž argumentace, dle které nedošlo k žádnému opomenutí navržených důkazů. Krajský soud totiž stěžovateli nevytkl, že by předložené listiny zcela opomenul. Dospěl však k odlišnému právnímu výkladu rozhodných ustanovení zákona o spotřebních daních, který vyžaduje, aby se stěžovatel zabýval obsahem nabízených listin, což daňové orgány dosud neučinily. Vzhledem k tomu, že krajský soud dospěl k závěru, rozhodnutí stěžovatele je opřeno o zcela chybné právní posouzení věci, nepochybil, pokud je zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení, a nedoplňoval dokazování sám. Doplnění dokazování v řízení před soudem by totiž nedostatky rozhodnutí stěžovatele samo o sobě nezhojilo.

[37] Nejvyšší správní soud se dále zabýval tím, zda jsou právní závěry, k nimž dospěl krajský soud, věcně správné.

[38] Základem sporu je otázka, jaký je vztah mezi značením tabákových výrobků tabákovými nálepkami a zdaněním těchto výrobků spotřební daní. Zatímco podle daňových orgánů má zjištění, že fyzická či právnická osoba nakládá (tj. dopravuje, skladuje, nebo prodává či nabízí je k prodeji) s neznačenými tabákovými výrobky či tabákovými výrobky, které se považují za neznačené, za následek, že se ve vztahu k nim stává plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, a je tudíž povinna z nich přiznat a uhradit spotřební daň podle aktuálně účinné daňové sazby, krajský soud dospěl k závěru, že povinnosti zdanit tabákové výrobky (respektive prokázat, že již byly zdaněny) a označit je tabákovými nálepkami (respektive nakládat s tabákovými výrobky označenými), jsou navzájem relativně samostatné a tudíž i porušení každé z nich má samostatné, odlišné následky. Nejvyšší správní soud s těmito závěry krajského soudu souhlasí.

[39] Podmínky, za kterých vzniká povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň z vybraných výrobků, mezi něž patří rovněž cigarety [§ 1 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních], upravuje ustanovení § 4 tohoto zákona. Okamžik, ke kterému tato povinnost vzniká, je pak upraven v § 9 zákona. Uvedená ustanovení se přitom vztahují obecně na všechny vybrané výrobky (tedy nejen tabákové výrobky, respektive konkrétně cigarety), bez ohledu na to, zda, podléhají nějaké formě značení. Na tomto místě pouze Nejvyšší správní soud připomíná, že vychází ze znění zákona o spotřebních daních účinného do 30. 6. 2017 (viz bod [1]).

[40] V nynější věci se podle daňových orgánů žalobkyně stala plátkyní spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Podle tohoto ustanovení je plátcem daně *právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela*. 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*.

[41] 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 (i) 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 zároveň (ii) neprokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, respektive neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.

[42] Není sporu, že žalobkyně skladovala vybrané výrobky (cigarety) v takovém množství, že se nemohlo jednat o výrobky pro osobní spotřebu [§ 4 odst. 5 písm. g) zákona o spotřebních

pokračování

daních]. Nejvyšší správní soud rovněž nepovažuje za sporné, že žalobkyně zajištěné cigarety skladovala; netvrdila přitom, že by je nabyla oprávněně bez daně. Sporným tak zůstalo, zda prokázala, že se jedná o vybrané výrobky *zdaněné*.

[43] Způsob (prostředky), jakými se prokazuje zdanění vybraných výrobků, je upraven v § 5 zákona o spotřebních daních [*Prokázání zdanění vybraných výrobků*], a to obecně (shodně) pro všechny vybrané výrobky, tedy bez ohledu na to, zda podléhají nějaké formě značení. Podle § 5 odst. 1 věty první zákona platí, že *na daňovém území České republiky se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak* (§ 6); § 6 zákona upravuje prokazování oprávněného nabytí vybraných výrobků osvobozených od daně, pro posuzovanou věc tak není relevantní. Ustanovení § 5 odst. 2, 3, a 4 zákona současně vymezují údaje, které musí vyjmenované doklady obligatorně obsahovat. Skutečnost, že zákon výslovně vyjmenovává přesné náležitosti, které musí doklady splňovat, odpovídá tomu, že předmětem spotřební daně jsou věci určené druhově. Zákon o spotřebních daních tak klade na vedení přesné dokumentace zvláštní požadavky, aby bylo možné posoudit, zda skutečně byla spotřební daň za konkrétní množství vybraných výrobků řádně uhrazena. Jinými slovy, jsou to daňové doklady, co slouží k individualizaci jinak druhově určeného zboží (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/209-68, či ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 133/2016-32).

[44] Ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních lze chápat jako speciální ve vztahu k § 93 odst. 1 daňového řádu, podle něhož *lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení; zejména se jedná o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci*. Zákon o spotřebních daních pak explicitně předpokládá jako důkazní prostředek k prokázání zdanění vybraných výrobků, zde cigaret, *daňový doklad*, respektive *doklad o prodeji* či *doklad o dopravě*, obsahující veškeré zákonem požadované náležitosti. Zákonnou preferenci vyjmenovaných dokladů však současně nelze vykládat tak, že by případné chybějící či nesprávně uvedené náležitosti daňového dokladu, dokladu o prodeji či dokladu o dopravě nebylo možné za žádných okolností nahradit jiným důkazem prokazujícím, že vybraný výrobek zdaněn byl (viz rozsudky tohoto soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008-91, či ze dne 27. 4. 2012, č. j. 5 Afs 16/2011-71).

[45] Hlava V. zákona o spotřebních daních, v níž jsou obsažena zvláštní ustanovení vztahující se konkrétně ke zdanění tabákových výrobků, dále obsahuje ustanovení § 106 [*Prokázání zdanění tabákových výrobků*], které stran prokazování zdanění tabákových výrobků, konkrétně cigaret, stanoví nad rámec obecného ustanovení § 5 zákona pouze to, že v daňovém dokladu (§ 5 odst. 2 zákona), dokladu o prodeji (§ 5 odst. 3 zákona) nebo dokladu o dopravě (§ 5 odst. 4 zákona), je osoba, která jej vystavuje, povinna namísto spotřební daně celkem uvést cenu pro konečného spotřebitele. Ustanovení § 106 je tak ustanovením speciálním ve vztahu k § 5 odst. 2 písm. d), § 5 odst. 3 písm. d) a § 5 odst. 4 písm. d) zákona.

[46] Žádná další ustanovení, která by ve vztahu k tabákovým výrobkům, popřípadě konkrétně ve vztahu k cigaretám, stanovovala odchylky od obecného režimu prokazování zdanění vybraných výrobků, v zákoně o spotřebních daních obsažena nejsou. Lze tak dospět k závěru, že i v případě tabákových výrobků (zde cigaret), se zdanění prokazuje prostředky (doklady) vymezenými v § 5 zákona, a to pouze s tou odchylkou, že jedná-li se o doklad o zdanění cigaret, musí na něm být uvedena cena pro konečného spotřebitele, nikoliv výše spotřební daně celkem.

[47] Nelze proto přisvědčit náhledu stěžovatele, že k prokázání zdanění tabákových výrobků musí kontrolovaná osoba nejen předložit doklady podle § 5 zákona, ale současně musí být dané výrobky označeny „*platnou*“ tabákovou nálepkou. Takový požadavek nemá v zákoně o spotřebních daních oporu. Ostatně stěžovatelka, stejně jako správce daně, žádné ustanovení, z něhož jej dovozují, neuvádějí. Odkazují v této souvislosti pouze na § 118c zákona o spotřebních daních, který však upravuje způsob nakládání s jednotkovými baleními cigaret, které již dále nesmí být předmětem prodeje; o prokazování zdanění cigaret ustanovení § 118c zákona ničeho nestanoví. Kasační soud tak přisvědčil dílčímu závěru krajského soudu, že tabákové nálepky zákonem předvídaným způsobem prokázání zdanění nejsou (obdobně srov. též již shora citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 133/2016-32).

[48] Krajský soud tak postupoval správně, pokud daňovým orgánům vytkl, že se nezabývaly listinami, které žalobkyně předložila správci daně v reakci na jeho výzvu k podání daňového přiznání, a o nichž uvedla, že je považuje za (daňové) doklady ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních, které prokazují zdanění zajištěných výrobků.

[49] Stěžovatel se přitom mylí, má-li za to, že krajský soud dospěl k závěru, že dané listiny, pokud by skutečně představovaly doklady ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních se všemi požadovanými náležitostmi, a jako takové by prokazovaly, že zajištěné výrobky byly při jejich uvedení do volného daňového oběhu zdaněny spotřební daní podle daňové sazby, která byla v daném okamžiku účinná, současně prokazují zdanění zajištěných výrobků daňovou sazbou, která byla účinná v okamžiku místního šetření. Nic takového dané listiny logicky dokazovat nemohou, a krajský soud nic takového v napadeném rozsudku ani neuvedl.

[50] Krajský soud v odstavci druhém na straně sedmé napadeného rozsudku konstatoval, že „*[z]avedení nové vyšší sazby spotřební daně přitom neznamená, že by vybrané výrobky měly být opakovaně zdaňovány nebo i dodaňovány (...)*“ a také že „*[z] ust. § 4 zák. o spotřebních daních rovněž nelze dovodit, že plátcem spotřební daně se opakovaně stává ten subjekt, který zdanění předmětných výrobků prokázal, byť ve vyšší nižší sazby aktuálně platné v době vzniku daňové povinnosti*“.

[51] Krajský soud tak (správně) konstatoval pouze to, že je-li v okamžiku, ke kterému vzniká daňová povinnost, účinná daňová sazba v určité výši, plátcem vzniklou daňovou povinností uhradí, a následně, po určité době zákonodárce příslušnou daňovou sazbou změní (ať již sníží, zvýší, či zcela změní strukturu jejího výpočtu), nevzniká, ať již témuž plátcem, či jiné osobě, povinnost znovu zdanit tentýž, již jednou zdaněný předmět daně. Jednoduše řečeno, nová daňová sazba nepůsobí nazpět. Tento princip ostatně novely zákona o spotřebních daních (a obdobně jiných daňových předpisů) standardně vyjadřují v přechodných ustanoveních větou, že „*pro daňové povinnosti u spotřebních daní za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije zákon č. 353/2003 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákon*“.

[52] Je tak mylný náhled stěžovatele, že by žalobkyně, aby se nestala plátkyní spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona, byla povinna prokázat, že zajištěné tabákové výrobky byly zdaněny daňovou sazbou, která byla účinná v okamžiku místního šetření. Její povinností bylo doložit, a to přednostně doklady vymezenými v § 5 zákona, že zajištěné výrobky byly řádně zdaněny podle té daňové sazby, která byla účinná v okamžiku, kdy z nich vznikla povinnost odvést spotřební daň při jejich (prvotním) uvedení do daňového oběhu.

[53] Ze shodných důvodů současně nemůže obstát ani názor stěžovatele, že by dříve řádně zdaněné vybrané výrobky v případě změny daňové sazby měly podléhat (alespoň) doměření daně ve výši rozdílu daňových sazeb. Oporu pro tento výklad nelze nalézt ani v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008-94. Tento rozsudek se věcně týkal odlišné situace, kdy byl žalobcem skladován minerální olej, který podle předložených dokladů měl

pokračování

být motorovou naftou s kódem nomenklatury 27101941, a podle tohoto nomenklaturního zařazení z něho byla odvedena spotřební daň. Po odebrání vzorku však bylo zjištěno, že se ve skutečnosti jedná o minerální olej jiný, s odlišným nomenklaturním zařazením. V dané věci se tak jednalo o to, že výrobek podléhající spotřební dani byl z hlediska nomenklatury nesprávně zařazen, v důsledku čehož by mohl být zdaněn neodpovídající sazbou daně. V nyní posuzované věci se však daňové orgány obsahem žalobkyní předložených listin neodmítly zabývat z důvodu, že by se týkaly jiného druhu tabákových výrobků, než cigaret, který by podléhal odlišné daňové sazbě.

[54] Argumentace stěžovatele, podle níž by v případě změny sazby daně měly vybrané výrobky podléhat opětovnému zdanění či „*dodanění*“ současně ukazuje, že jeho závěr o povinnosti žalobkyně uhradit spotřební daň ve skutečnosti nemá žádnou na vazbu na to, že nakládala s tabákovými výrobky, které se považují za neznačené. Tutéž argumentaci, že doklady podle § 5 zákona o spotřebních daních, které prokazují zdanění předmětu daně předchozí (nižší) sazbou, již neprokazují jeho zdanění „*v plné výši*“ poté, co nabude účinnosti nová (vyšší) sazba daně, by totiž bylo možné uplatňovat ve vztahu ke zcela libovolnému vybranému výrobku, ač vůbec nepodléhá značení (například pivo či víno), případně podléhá značení, ale zákonodárce neomezuje jeho další prodej v případě změny daňové sazby, jako tomu ustanovení § 118c zákona činí u cigaret (například všechny ostatní tabákové výrobky vyjma cigaret). *Ad absurdum* by výklad stěžovatele vedl k závěru, že by povinnost k úhradě spotřební daně vznikala i prodejci, který v souladu s § 118c odst. 2 doprodává jednotková balení cigaret označená tabákovou nálepkou odpovídající sazbě daně bezprostředně předcházející nové sazbě daně. Ani v takovém případě totiž takový prodejce (ač prodává jednotková balení cigaret, která podle zákona prodávat lze, a která se ani nepovažují za neznačený tabákový výrobek) po nabytí účinnosti nové sazby daně není schopen doložit doklady, které by prokazovaly zdanění doprodávaných cigaret nově účinnou daňovou sazbou, nýbrž bude dokazovat, že byly zdaněny sazbou předcházející.

[55] Nedůvodná je rovněž argumentace stěžovatele, dle které listiny předložené žalobkyní nutně musí obsahovat nesprávný údaj o ceně výrobku pro konečného spotřebitele (§ 106 zákona), neboť nabytí účinnosti nové sazby daně má automaticky dopad na výši této ceny. Rozhodné je, zda údaj o ceně pro konečného spotřebitele na předložených listinách odpovídá té sazbě daně, která byla účinná v době, kdy byly zajištěné výrobky (prvotně) uvedeny do daňového oběhu.

[56] Fakt, že vybrané výrobky při změně jejich daňové sazby nepodléhají opakovanému zdanění, ilustrují i výkladové obtíže daňových orgánů při určení okamžiku, k němuž by žalobkyni, jakožto plátkyni spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, měla vzniknout daňová povinnost. Tento okamžik vymezuje ustanovení § 9 odst. 3 písm. e) zákona, podle něhož daňová povinnost vzniká *dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátcí uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) nebo dnem zjištění, že plátcé vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je držel, a to tím dnem, který nastal dříve*. Daňové orgány nikterak nerozporovaly, že z uvedených dnů v případě žalobkyně nejdříve nastal *den nabytí zajištěných výrobků*. Samy přitom dospěly k závěru, že „*z dokladů předložených daňovým subjektem vyplývá, že den nabytí byl v době platnosti tabákové nálepky, kdy nemohla [nyní řešená – pozn. NSS] povinnost daň přiznat a zaplatit vzniknout*“ (viz strana osmá platebního výměru). Samy tak konstatovaly, že k okamžiku určenému v souladu s § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních žalobkyni daňová povinnost (odvislá od výsledků provedené kontroly) podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona vzniknout nemohla. Za den vzniku daňové povinnosti tak stanovily den „*zjištění, že tabákové výrobky nebyly značeny platnou tabákovou nálepkou*“, tj. den, kdy bylo provedeno místní šetření, ačkoliv ustanovení § 9 odst. 1 písm. e) zákona neupravuje žádnou výjimku z toho, že okamžik vzniku daňové povinnosti je určen tím z vyjmenovaných dnů, který nastane dříve. Ostatně, dané ustanovení

ani nepředpokládá, že by vůbec daňová povinnost vznikala k okamžiku zjištění, že daňový subjekt nakládá s neznačenými tabákovými výrobky.

[57] Pokud jde o povinnost značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami, podle § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních platí, že *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 odstavci 6 nebo 7 stanoveno jinak*. V § 114 odst. 6 zákona je stanoveno, které tabákové výrobky tabákovou nálepkou být značeny nesmí a v § 114 odst. 7 zákona, které tabákové výrobky značeny být nemusí.

[58] Ačkoliv to zákon (ve znění rozhodném pro nyní posuzovanou věc) výslovně nestanoví, *neznačenými tabákovými výrobky* jsou ty, které nejsou vůbec označeny tabákovou nálepkou, ač jí podle § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních označeny být musí. Současně zákon v § 114 odst. 4 a v § 118c odst. 3 stanovuje, které výrobky „*se považují za neznačené*“. Takovými výrobky jsou jednak (veškeré) tabákové výrobky označené poškozenou tabákovou nálepkou nebo značené jiným způsobem, než je stanoveno (§ 114 odst. 4 zákona), a dále jednotková balení cigaret, která podle § 118c odst. 1 a 2 zákona již nelze prodávat (§ 118c odst. 3 zákona).

[59] Podle § 118c odst. 1 zákona o spotřebních daních platí, že *jednotkové balení cigaret určené k přímé spotřebě s tabákovou nálepkou odpovídající jiné než nové sazbě daně nakoupené za účelem dalšího prodeje nelze ode dne nabytí účinnosti nové sazby daně prodávat*. Podle § 118c odst. 2 zákona platí, že *jednotkové balení cigaret určené k přímé spotřebě s tabákovou nálepkou odpovídající sazbě daně bezprostředně předcházející nové sazbě daně nakoupené za účelem dalšího prodeje nelze prodávat po uplynutí posledního dne druhého kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž nabyla účinnosti nová sazba daně*. Podle § 118c odst. 1 zákona pak platí, že *jednotkové balení cigaret, která nelze podle odstavce 1 nebo 2 prodávat, se považuje za neznačený tabákový výrobek*.

[60] V posuzované věci není sporu o tom, že zajištěné tabákové výrobky je nutno považovat za *neznačené* podle § 118c odst. 3 zákona o spotřebních daních. Zajištěná jednotková balení cigaret označené tabákovými nálepkami s písmenem „O“ nelze totiž podle § 118c odst. 1 zákona prodávat od 1. 3. 2015, a zajištěné balení označené tabákovými nálepkami s písmenem „P“ nelze podle § 118c odst. 2 zákona prodávat od 1. 4. 2016.

[61] Užitím slovního spojení „*považují se za neznačené*“ zákon vyjadřuje, že s takovými tabákovými výrobky spojuje shodné zacházení a shodné následky jako s výrobky, které nejsou tabákovými nálepkami označeny vůbec (ač označeny být musí). Ze žádného ustanovení zákona o spotřebních daních však nevyplývá, že by důsledkem porušení povinností při značení tabákových výrobků bylo jejich (opětovné) zdanění, přesto, že by bylo (doklady vymezenými v § 5 zákona) prokázáno, že již byly při jejich (prvotním) uvedení do volného daňového oběhu jednou zdaněny.

[62] To současně neznamená, že by se zjištěním, že osoba skladuje či prodává neznačené tabákové výrobky, zákon nespojoval negativní důsledky (sankce). V prvé řadě, zjistí-li správce daně nebo jiný příslušný orgán neznačené tabákové výrobky, je povinen je podle § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních zajistit, aby tak zabránil v dalších dispozicích s nimi, a to bez ohledu na to, zda osoba, která je drží, je jejich vlastníkem či je například skladuje pro jiného. Následně nemůže správce daně postupovat jinak, než podle § 42d odst. 1 zákona rozhodnout o jejich propadnutí, je-li znám jejich vlastník, nebo o jejich zabránění, v ostatních případech. Propadnuté nebo zabrané tabákové výrobky se zničí a to na náklady jejich původního vlastníka, popřípadě osoby, u níž byly zjištěny (§ 42d odst. 3 zákona). Současně platí, že se osoba, která umožnila

pokračování

skladování nebo prodej neznačených tabákových výrobků na daňovém území české republiky, dopouští správního deliktu, za který se uloží pokuta od 50 000 Kč do 10 000 000 Kč [§ 135zk odst. 1 písm. a) a odst. 2 písm. a) zákona].

[63] Závěr, že tabákové výrobky, které se podle § 118c odst. 3 zákona o spotřebních daních považují za neznačené, je nutno automaticky považovat za výrobky, u nichž nebylo prokázáno zdanění, nemá oporu ani ve stěžovatelem citované důvodové zprávě k novele zákona o spotřebních daních č. 201/2014 Sb. Touto novelou zákonodárce, mj. s ohledem na požadavky kladné na vyšší spotřební daně z tabákových výrobků evropským právem (konkrétně směrnicí Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z cigaret), zvýšil spotřební daň ze všech z tabákových výrobků. Z důvodové zprávy k této novele (jejíž znění přitom zcela nekoresponduje výslednému textu novely zákon o spotřebních daních, neboť byla přijata ve znění pozměňovacích návrhů; je dostupná na webu Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&t=208) vyplývá, že úmyslem zákonodárce bylo v případě cigaret (nikoli ostatních tabákových výrobků, neboť jejich podíl na celkovém trhu tabákových výrobků je spíše marginální) zavést určité přechodné období pro doprodej jednotkových balení cigaret označených tabákovými nálepkami, jež odpovídaly dřívějším sazbám daně. S tím, že po jeho uplynutí by taková jednotková balení cigaret již bylo zakázáno prodávat. Cílem této regulace, které se ve výsledku promítla vložním ustanovením § 118a až § 118c do zákona o spotřebních daních, nebylo nic jiného, než zabránit tomu, aby se prodejci v očekávání zvýšení daňové sazby předzásobili cigaretami nakoupenými ještě za účinnosti dosavadní, nižší sazby daně. Zákonodárce tak byl veden snahou „regulovat předzásobení“, o čemž ostatně svědčí i geneze jednotlivých pozměňovacích návrhů, v nichž bylo navrhováno, aby tak bylo ustanovení § 118a i přímo označeno (srov. pozměňovací návrhy rozpočtového a ústavněprávního výboru, dostupné na webu uvedeném výše). Na podmínkách vzniku daňové povinnosti, ani na tom, jak se prokazuje zdanění vybraných (tabákových) výrobků, novela zákona o spotřebních daních přijatá pod č. 201/2014 Sb., ničeho nezměnila, a ani z její důvodové zprávy nelze dovodit, že by bylo úmyslem zákonodárce tak učinit. Z věty obsažené v důvodové zprávě, již stěžovatel cituje [„Po uplynutí stanovené doby, tj. tří měsíců, se budou cigarety s tabákovou nálepkou obsahující sazbu spotřební daně platnou do dne nabytí účinnosti tohoto zákona (případně sazby předcházející) ve volném daňovém oběhu považovat za neznačený tabákový výrobek podle zákona o spotřebních daních, ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se všemi důsledky.“] neplyne nic jiného, že zákon o spotřebních daních ve znění novely č. 201/2014 Sb., spojuje s nakládáním s jednotkovými baleními cigaret označenými tabákovými nálepkami odpovídajícími jiné, než účinné sazbě daně zcela tytéž (negativní) důsledky, jaké dosud spojoval s nakládáním s neznačenými tabákovými výrobky a s tabákovými výrobky jež se považují za neznačené podle § 114 odst. 4 zákona. Tedy důsledek v podobě jejich zajištění, propadnutí, respektive zabrání ve prospěch státu, a současně uložení pokuty za správní delikt podle § 135zk zákona.

[64] Současně tak nemůže obstát ani náhled stěžovatele, že by výklad, podle něhož tabákové výroby *neznačené* je současně nutno považovat za „*nezdaněné*“, bylo možné jakkoli oprít o § 118c zákona o spotřebních daních. Slovní spojení tabákové výrobky „*jež se považují za neznačené*“ totiž zákon o spotřebních daních užíval již před tím, než do něho bylo novelou č. 201/2014 Sb. ustanovení § 118c vůbec vloženo. Ustanovení § 118c zákona současně nikterak nezměnilo podmínky, za kterých vzniká povinnost k úhradě spotřební daně, nýbrž zakotvuje nástroj, kterým stát brání tomu, aby se prodejci v očekávání zvýšení daňové sazby předzásobovali „levnějšími“ cigaretami, v důsledku čehož by mohlo docházet k výkyvům ve výběru spotřební daně a k tomu, že by stát nebyl schopen vůbec předvídat, o jakou částku se v důsledku zvýšení daňové sazby zvýší výběr spotřební daně, respektive zda vůbec k očekávanému zvýšení výběru dojde.

[65] Stěžovatel dále na podporu svého náhledu odkázal na „*dosavadní rozhodovací praxi správních soudů*“ s tím, že „*namátkou*“ lze zmínit rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 12. 2018, č. j. 15 Afs 66/2016-52. Navzdory stěžovatelem zvolené formulaci Nejvyšší správní soud nezjistil, že by k otázce vztahu mezi značením tabákových výrobků a vznikem daňové povinnosti podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních existovalo větší množství rozhodnutí správních soudů, z nichž by bylo možné pouze „*namátkou*“ vybírat. Stěžovatel tak fakticky odkazuje na jediný rozsudek. Jedná se přitom o rozsudek krajského soudu, jehož právní názor Nejvyšší správní soud nikterak nezavazuje. Daný rozsudek přitom ke sporné otázce současně ani neobsahuje žádnou věcnou argumentaci, s níž by bylo možné polemizovat, či která by podporovala právní náhled stěžovatele. Krajský soud totiž s odkazem na ustanovení § 116 odst. 2 a § 118c odst. 3 zákona o spotřebních daních pouze konstatoval, že „*pokud je tabákový výrobek neznačený, znamená to, že z něj nebyla odvedena spotřební daň, tudíž je nezdaněný.*“ Krajský soud však již nikterak nevyložil, jak k tomuto závěru dospěl, ani proč jej dovozuje právě z odkazovaných ustanovení.

[66] S ohledem na výše uvedené tak nelze přisvědčit výkladu daňových orgánů, že by osobě, která nakládá s neznačenými tabákovými výrobky, vznikla daňová povinnost podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, přesto že bude schopna v souladu s § 5 zákona prokázat, že výrobky byly zdaněny. Zjištění, že osoba nakládá s neznačenými tabákovými výrobky tak ještě nevyklučuje, že se jedná o výrobky zdaněné.

[67] 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.

[68] Ze shora uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[69] V dalším řízení tak bude na stěžovateli, aby se, vázán celkovým právním názorem krajského soudu, potvrzeným tímto rozsudkem, zabýval tím, zda žalobkyní předložené listiny, v souladu s požadavky kladenými na doklady prokazující zdanění vybraných výrobků, dokládají, že zajištěné výrobky byly zdaněny. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu nikterak nepředjímá, a nečinil tak ani krajský soud, k jakému závěru stěžovatel dospěje.

[70] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalobkyni, její náklady jsou tvořeny částkou 3 100 Kč za jeden úkon právní služby jejího zástupce (vyjádření ke kasační stížnosti) podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Přiznána byla též náhrada hotových výdajů zástupce, která činí dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč za úkon právní služby. Celkem tak jsou náklady

pokračování

zastoupení tvořeny částkou 3 400 Kč. Jelikož advokát doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se uvedená odměna o částku odpovídající této dani. Celkovou částku 4 114 Kč představující náhradu nákladů řízení je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. listopadu 2020

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu