

USNESENÍ

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudkyň JUDr. Věry Balejové a JUDr. Marie Trnkové ve věci

žalobce: **TAAR s. r. o.**,
se sídlem Budějovická 11, Veselí nad Lužnicí
zastoupen advokátem JUDr. Jiřím Vaníčkem
se sídlem Šaldova 466/34, Praha 8 - Karlín

proti
žalovanému: **Celní úřad pro Jihočeský kraj**
se sídlem Kasárenská 6/1473, České Budějovice,

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 4. 2017, č. j. 36736/2017-520000-3, č. j. 36757/2017-520000-3, č. j. 36756/2017-520000-3 a č. j. 36755/2017-520000-3

takto:

- I. Žaloba se **odmítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení
- III. Žalobci se vrací soudní poplatek ve výši 17 000 Kč.

Odůvodnění:

1. Žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) dne 22. 6. 2017 se žalobce domáhal zrušení čtyř výzev žalovaného správce daně, č. j. 36763/2017-520000-3, č. j. 36757/2017-520000-3, č. j. 36756/2017-520000-3 a č. j. 36755/2017-520000-3, všechny ze dne 24. 4. 2017 (dále též „napadené výzvy“), kterými žalovaný vyzval žalobce k podání řádného daňového tvrzení podle § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) ve lhůtě 20 dnů ode dne doručení předmětných výzev, a oznámil žalobci zahájení řízení podle § 91 odst. 1 daňového řádu ve věci vyměření spotřební daně z vybraných výrobků za zdaňovací období listopad 2016, prosinec 2016, leden 2017 a únor 2017. Žalovaný na základě skutkových zjištění dovodil, že tabákové výrobky vyráběné v daňovém skladu žalobce pod obchodním označením „ZERA“ a uvedené do volného daňového oběhu za specifikovaná zdaňovací období je nutno považovat za tabák ke kouření podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), nikoliv za doutníky ve smyslu § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních.
2. Žalobce v žalobě uvedl, že na napadené výzvy reagoval ve stanovené lhůtě nikoliv podáním daňového přiznání, ale vyjádřením, že pro vyměření spotřební daně nejsou dány důvody. Žalobce svou daňovou povinnost splnil objednávkou a použitím tabákových nálepek podle § 116 a § 118 zákona o spotřebních daních. Žalobce má za to, že kdyby napadeným výzvám vyhověl, neměl by již žádnou další možnost procesní obrany, neboť neodchyluje-li se vyměřená daň od daně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti platebnímu výměru

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

odvolat. Současně ve vyjádření žalobce předestřel podněty k prohlášení nicotnosti výzev a k nařízení přezkoumání těchto výzev.

3. Podle žalobce jsou výzvy k podání daňového tvrzení podle § 145 odst. 1 daňového řádu rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), kterým se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva a povinnosti. Podle žalobce výzvy zasahují především do jeho vlastnického práva, neboť správce daně požaduje po žalobci přiznat daň ve výši, která přesahuje výši žalobcem přiznanou.
4. Podle žalobce zakládá podání daňového přiznání závazky vůči správci daně, které jsou zpravidla nezměnitelné, neboť dodatečné daňové přiznání lze podat jen za vymezení taxativních podmínek uvedených v § 141 daňového řádu. Výzvami správce daně materiálně žalobce vyzval k opětovnému uhrazení celé spotřební daně v jiné výši, nikoliv k doměření rozdílu mezi původně zaplacenou daní a daní, kterou by měl žalobce zaplatit. Podle žalobce je takový postup žalovaného nepřipustný. Žalobce je přesvědčen, že v případě již vyměřené spotřební daně, která se platí formou objednaných a vylepených tabákových nálepek, nepřichází v úvahu vést vyměřovací řízení, ale řízení doměřovací.
5. Žalobce namítá nezákonnost výzev také z důvodu, že není povinen podat daňové přiznání ve smyslu § 18 zákona o spotřebních daních, neboť spotřební daň z tabákových výrobků je tvrzená specifickým způsobem, a to objednávkou tabákových nálepek podle § 116 zákona o spotřebních daních. Žalobce jako provozovatel daňového skladu zaplatil daň za tabákový výrobek ZERA a výzvou jej žalovaný vyzývá, aby daň zaplatil celou znovu, když žalovaný přeřadil tabákový výrobek ZERA z nižší sazby spotřební daně určené pro doutníky do vyšší sazby určené pro tabák ke kouření. Tento postup však bude mít dopad i na úroky z prodlení, které by se počítaly z celé částky spotřební daně, nikoliv jen z doměřené částky.
6. Doutníky ZERA, které byly žalobcem uvedeny do volného oběhu dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, byly zdaněny jako vybrané výrobky podle § 101 odst. 3 písm. b) bod 2 zákona o spotřebních daních. Spotřební daň z tabákových výrobků je tvrzená specifickým způsobem, a to formou objednaných tabákových nálepek ve smyslu § 116 odst. 1 zákona o spotřebních daních, nikoliv podáním daňového přiznání. Z tohoto obecného pravidla platí výjimky. Žalobce však má za to, že žalovaný jej vyzval ke splnění obecné povinnosti v podobě podání řádného daňového přiznání a nikterak v napadených výzvách nespecifikoval, jaký z taxativně vymezených důvodů dle § 18 a § 116 odst. 1 má být v případě žalobce naplněn. Podle žalobce žádný z taxativně vymezených důvodů nenastal. Součástí výzvy dle § 145 odst. 1 přitom dle odborné literatury musí být odůvodnění splnění podmínek pro takový postup (viz Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv, *Daňový řád. Komentář*. 1. vydání. Praha : C. H. Bech, 2010, s. 269). Napadené výzvy takové odůvodnění neobsahují, což způsobuje jejich nezákonnost. Žalobce má za to, že nemohly být splněny podmínky pro uplatnění výzev dle § 145 odst. 1 daňového řádu, neboť žalobce nestihá zákonná povinnost daňové přiznání k předmětné dani podat a nemůže tak být ani v prodlení s touto neexistující povinností. Nezákonnost napadených výzev je dána i tím, že žalobce je jimi vyzván k učinění úkonu – podání řádného daňového přiznání dle § 145 daňového řádu a § 18 zákona o spotřebních daních, jež je v případě žalobce v rozporu se zákonem.
7. Závěrem žalobce konstatuje nicotnost výzev, neboť dle jeho přesvědčení trpí vadami ve smyslu § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu.

8. Dne 4. 7. 2017 žalobce doručil krajskému soudu vyrozumění o výsledku přezkumného řízení provedeného Generálním ředitelstvím cel. Správce daně shledal vydání výzev v rozporu s právními předpisy v tom, že žalobce byl vyzván k podání řádných daňových přiznání jako plátce spotřební daně podle jiného hmotněprávního ustanovení. Správce daně uvedl, že na základě skutkových zjištění se žalobce nestal plátcem spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních jako provozovatel daňového skladu, ale jako osoba uvádějící do volného daňového oběhu vybrané výrobky, u kterých neprokázala jejich zdanění ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) téhož zákona. Dozorčí orgán (Generální ředitelství cel) uvedl, že skutkové vymezení presumované daňové povinnosti ze strany správce daně je dostatečné bez ohledu na hmotněprávní kvalifikaci skutkového základu, která může v průběhu řízení doznat změn.
9. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě přdestřel názor, že napadené výzvy jsou ze soudního přezkumu vyloučeny podle § 70 písm. c) s. ř. s. a žaloba je tudíž nepřipustná. Konstatoval, že tabákový výrobek ZERA byl podroben zkoušce vedoucí k ověření toho, zda výrobek vyhovuje definici doutníků dle zákona o spotřebních daních. Na základě výsledku odborných analýz provedených Celně technickou laboratoří a Státní zemědělskou a potravinářskou inspekcí vzal žalovaný za prokázané, že zkoumané vzorky nesplňují legální definici doutníků podle § 101 odst. 3 písm. b) bod 2 zákona o spotřebních daních. Žalovaný považuje výrobky vyráběné žalobcem v daňovém skladu pod obchodním označením ZERA, uvedené do volného daňového oběhu v dotčených zdaňovacích obdobích, za tabák ke kouření podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních. Podle § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních musí být tabákové výrobky vyrobené na daňovém území České republiky značeny tabákovou nálepkou. Podle § 114 odst. 4 téhož zákona se tabákové výrobky značené jiným způsobem, než je stanoveno, považují za neznačené. Tabákové výrobky značené tabákovou nálepkou určenou pro jiný tabákový výrobek, jsou tabákové výrobky neznačené a tedy nezdaněné, což vedlo žalovaného k zahájení nalézacího řízení. Podáním řádného daňového tvrzení je ve smyslu § 91 odst. 1 daňového řádu zahajováno vyměřovací řízení s výsledným vyměřením daně. Žalovaný vydal napadené výzvy z důvodu, že žalobci uplynula zákonná lhůta pro podání daňového přiznání. Žalovaný je přesvědčen, že napadenými výzvami bylo zasaženo pouze do práv daných pro vedení řízení, nikoliv do práv žalobce plynoucích z hmotného práva. Oznámením zahájení nalézacího řízení a výzvou k podání řádného daňového tvrzení žalovaný nezasáhl do vlastnických práv žalobce. Dle žalovaného se tudíž nejedná o rozhodnutí, ale svou materiální povahou se jedná o procesní úkony správce daně, které jsou ze soudního přezkumu vyloučeny na základě § 70 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s.
10. Usnesením ze dne 17. 10. 2017, č. j. 50 Af 22/2017 – 55 krajský soud žalobu odmítl, když učinil s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2007, č. j. 8 Afs 42/2006 – 47 závěr, že napadené výzvy jsou vyloučeny ze soudního přezkumu. Uvedené usnesení krajského soudu bylo ke kasační stížnosti žalobce zrušeno pro nepřezkoumatelnost rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2018, č. j. 9 Afs 335/2017 – 43. Nejvyšší správní soud krajskému soudu vytkl, že bez dalšího aplikoval závěry v rozsudku č. j. 8 Afs 42/2006 – 47, aniž by odůvodnil, proč lze vycházet ze závěrů tam učiněných ve vztahu k jiné dani a za účinnosti jiné právní úpravy. Krajský soud dále ignoroval žalobní argumentaci ohledně povahy napadených výzev, stejně jako žalobní argumentaci stran specifického charakteru vzniku daňové povinnosti žalobce na základě objednávky tabákových nálepek.

11. Krajský soud se zabýval otázkou, zda jsou splněny podmínky pro to, aby se mohl napadenými výzvami zabývat věcně a dospěl k závěru, že tomu tak není.
12. Pro posouzení nyní řešené věci je rozhodná skutečnost, že došlo k nesprávnému označení tabákového výrobku, který žalobce uvedl do volného daňového oběhu pod obchodním označením ZERA. Žalobce nerozporuje zjištění správce daně o tom, že výrobky ZERA, které žalobce uvedl do volného daňového oběhu ve zdaňovacích obdobích listopad 2016 až únor 2017, představovaly tabák ke kouření dle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2. zákona o spotřebních daních a nikoliv doutníky podle § 101 odst. 3 písm. b) téhož zákona.
13. Podle § 114 odst. 4 věty první zákona o spotřebních daních „[s]e *tabákové výrobky značené poškozenou tabákovou nálepkou nebo značené jiným způsobem, než je stanoveno, považují za neznačené*“, a tedy nezdaněné (srov. § 116 odst. 2 a 4 zákona o spotřebních daních). Smyslem § 114 odst. 4 věty první zákona o spotřebních daních je nepochybně zajištění výběru spotřební daně z tabáku ve správné výši, resp. zefektivnění kontroly splnění daňové povinnosti u tabákových výrobků ze strany správce daně a zamezení daňovým únikům (ostatně i pro samotného konečného uživatele je tabáková nálepka indikátorem, že tabákový výrobek byl řádně zdaněn). Za značení „*jiným způsobem, než je stanoveno*“, je proto třeba považovat jakékoli nesprávné značení formou tabákových nálepek, které je způsobilé naplnění tohoto cíle reálně ohrozit či znemožnit; nelze proto takováto pochybení omezovat pouze na technický aspekt vylepení tabákových nálepek (například umístění nálepky v rozporu s § 2 odst. 3 vyhlášky č. 467/2003 Sb., o používání tabákových nálepek při značení tabákových výrobků; dále jen „*vyhláška č. 467/2003 Sb.*“), nýbrž je nezbytné v tomto ohledu posuzovat i jejich formální a obsahovou správnost.
14. Označí-li pak plátce daně tabákový výrobek známkou určenou pro výrobek jiného druhu, který je zatížen odlišnou sazbou spotřební daně (§ 104 zákona o spotřebních daních), přičemž tabáková nálepka pro tyto výrobky má zároveň i jiné formální náležitosti (§ 2 odst. 1 *in fine* vyhlášky č. 467/2003 Sb.), pak takovýto postup zjevně správné stanovení výše daně, jakož i efektivní kontrolu ze strany správce daně neumožňuje. Tabákové výrobky označené tabákovými nálepkami vykazujícími uvedené vady, jak je tomu v nyní projednávané věci, je proto nutno považovat ve smyslu § 114 odst. 4 věty první zákona o spotřebních daních za neznačené.
15. Již z tohoto důvodu tudíž žalobce neprokázal, že by jím do volného daňového oběhu uváděné tabákové výrobky byly (řádne) zdaněny. Byť žalovaný ve výzvách chybně uvedl, že žalobce je plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, byla tato otázka objasněna na základě podnětu žalobce k přezkoumání výzev, který byl žalovaným postoupen k posouzení Generálnímu ředitelství cel. Dozorčí orgán neshledal důvod pro nařízení přezkumného řízení či žalobcem požadovaného vyslovení nicotnosti výzev. Za rozhodující považoval skutečnost, že se žalobce stal plátcem spotřební daně, byť podle jiného hmotněprávního ustanovení, a že mu vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Zatímco § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních dopadá na situace, kdy daňový subjekt svou daňovou povinnost řádně splnil, tj. situace s právem souladné, § 4 odst. 1 písm. f) tohoto zákona se uplatní tehdy, kdy splnění této povinnosti daňový subjekt neprokázal a potenciálně tak své daňové povinnosti nedostál. Žalobce proto v posuzovaném případě naplnil definici plátce daně nikoli dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, nýbrž podle speciálního kritéria obsaženého v § 4 odst. 1 písm. f) tohoto zákona, dle něhož je plátcem daně mimo jiné osoba, která „*uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné*“.

16. S ohledem na výše uvedené má soud za prokázané, že žalobce splňuje definici plátce daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Je proto nutné aplikovat § 9 odst. 3 písm. e) téhož zákona, podle kterého vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit také „dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátcí uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) nebo dnem zjištění, že plátce vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve“. Právě na tyto případy přitom pamatuje § 116 odst. 1 citovaného zákona, dle kterého „[o]bjednávka tabákových nálepek plní funkci daňového přiznání s výjimkou tabákových výrobků, u kterých vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e), § 9 odst. 3 písm. f) nebo § 101a“. V posuzované věci tudíž objednávka tabákových nálepek neplní funkci daňového přiznání a žalobce byl povinen podat daňové přiznání ve smyslu § 18 zákona o spotřebních daních.
17. Opačný výklad by nadto vedl k absurdním důsledkům, neboť předmětné tabákové výrobky – jak bylo shora vyloženo – je nutno považovat za nezdaňované (a tedy nezdaňované), přičemž již byly propuštěny do volného oběhu; není proto již prakticky uskutečnitelné jejich označení správnými tabákovými nálepkami (plnicími v posuzované věci dle názoru žalobkyně funkci řádného daňového přiznání) při dodržení postupů stanovených v § 116 zákona o spotřebních daních.
18. Postup správce daně, který žalobce vyzval ke splnění povinností a k předložení řádného daňového přiznání ve smyslu § 145 odst. 1 daňového řádu pokládá krajský soud za postup souladný se zákonem. Žalobce v zákonné lhůtě nepředložil daňové přiznání podle § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních, tudíž byly naplněny podmínky uvedené v § 145 odst. 1 daňového řádu, podle kterého „[n]ebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč“. Vzhledem ke skutečnostem, které jsou presumovány již v úvodních ustanoveních daňového řádu, tedy že základ pro správné zjištění a stanovení daně představuje řádné, popřípadě dodatečné daňové tvrzení, je povinností správce daně vyzvat daňový subjekt, aby takové daňové tvrzení předložil, existují-li indicie směřující k povinnosti podat daňové tvrzení.
19. Krajský soud výše v bodech 13. – 18. tohoto rozhodnutí popsal právní úpravu, která byla pro postup žalovaného podle § 145 odst. 1 daňového řádu relevantní za situace, kdy výrobky žalobce podléhající spotřební dani, ale značené jiným způsobem, než je stanoveno, byly žalovaným pokládány za nezdaňované ve smyslu § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních, tedy nezdaňované. Nelze přisvědčit názoru žalobce, že předmětná daňová povinnost na spotřební dani z tabákových výrobků se nehradí formou daňového přiznání, ale formou objednávky a následným použitím tabákových nálepek. Na situaci žalobce dopadá ustanovení § 116 odst. 1 zákona o spotřebních daních ve spojení s § 9 odst. 3 písm. e) téhož zákona a žalobce byl povinen podat daňové přiznání ve smyslu § 18 zákona o spotřebních daních. Podle § 116 odst. 2 zákona o spotřebních daních je daň zaplacená použitím tabákových nálepek, přičemž tabákové nálepky musí být použity v okamžiku, kdy vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit. Tabákovou nálepkou nelze použít zpětně. Proto v situaci, kdy správce daně zjistil, že vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu byly označené nesprávnou tabákovou nálepkou – tedy nezdaňované, nemůže plnit funkci daňového přiznání nová dodatečná objednávka tabákových nálepek.
20. Nezdaňované tabákové výrobky se považují za nezdaňované, což vede k zahájení nalézacího řízení. Napadenými výzvami zahájil žalovaný se žalobcem nalézací řízení a vyzval jej

k podání řádného daňového tvrzení. Tato skutečnost však sama o sobě nezasáhla do vlastnických práv žalobce, neboť jeho práva plynoucí z hmotného práva by byla dotčena až výsledkem nalézacího řízení v podobě platebního výměru. Výzva podle § 145 odst. 1 daňového řádu zpravidla vede ke třem možným situacím: 1) k vydání konkludentního platebního výměru, kdy se vyměřená daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem a proti takovému platebnímu výměru není přípustné odvolání (§ 140 odst. 4 daňového řádu); 2) k zahájení postupu k odstranění pochybností, je-li podáno daňové tvrzení, u něhož vyvstanou správci daně pochybnosti o jeho správnosti a pravdivosti a 3) v případě, že daňový subjekt nepodá řádné daňové tvrzení, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek, nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil daň v nulové výši. Krom situace ad 1) má daňový subjekt vždy možnost podat opravný prostředek proti rozhodnutí správce daně (nebo zásahovou žalobu v případě pochybností o zákonnosti postupu k odstranění pochybností), čímž je zajištěna ochrana práv daňového subjektu, včetně práva vlastnického.

21. Z tvrzení žalobce a ze správního spisu se podává, že na napadené výzvy reagoval a dne 12. 5. 2017 doručil žalovanému správci daně vyjádření k výzvě k podání řádného daňového tvrzení. Žalovaný předmětné vyjádření vyhodnotil jako daňové tvrzení ve výši 0 Kč, a to v souladu s právní větou rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 149/2016 – 35, podle které „[j]estliže daňový subjekt reaguje na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení podáními, ve kterých tvrdí, že dodatečné daňové tvrzení podávat nemusí, (tvrdil, že příjem, na který mířila daňová výzva, daňové povinnosti nepodléhal), pak je nutné takové podání vyhodnotit obsahově jako podání dodatečného daňového tvrzení s uvedením výše daňové povinnosti 0 Kč.“ Tvrzení žalobce o důsledcích konkludentního vyměření daně a s tím spojenou nemožností následné procesní obrany tudíž nemají opodstatnění, neboť s vyjádřením k napadeným výzvám bylo správcem daně zacházeno jako s nulovým daňovým tvrzením. Žalobce by tak neztratil právo podat odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně vzhledem k nesporné skutečnosti o tom, že by daňová povinnost žalobce v tomto případě nebyla stanovena konkludentním platebním výměrem. Teprve rozhodnutí odvolacího správního orgánu by představovalo rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., proti kterému je možné uplatnit správní žalobu.
22. Na těchto závěrech nic nemění ani tvrzení žalobce, že již zaplatil spotřební daň z vybraných výrobků ZERA za předmětná zdaňovací období, byť nižší. Na daňovém účtu žalobce vedeném u správce daně je evidován přeplatek (§ 149 odst. 1 daňového řádu), který vznikl zaplacením původní spotřební daně za vybrané výrobky ZERA zařazených podle § 101 odst. 3 písm. b) bod 2 zákona o spotřebních daních a žalobce by splnil svou povinnost zaplacením nedoplatku, který představuje rozdíl mezi původně zaplacenou daní a daní nově vyměřenou. Není tak pravdou, že by žalobce nutně musel platit nově stanovenou spotřební daň v celé výši.
23. Jak krajský soud výše popsal, v nyní projednávané věci vznikla žalobci povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, tedy se jedná o výjimku ze stanoveného způsobu tvrzení daně prostřednictvím objednávky tabákových nálepek. U výrobků pod obchodním označením ZERA, které žalobce uváděl v předmětných zdaňovacích obdobích do volného daňového oběhu, neprokázal, že se jedná o výrobky zdaněné. Jelikož nelze tabákové nálepky užít zpětně, nemůže v takovém případě plnit funkci daňového přiznání objednávka tabákových nálepek.

24. Žalobce byl napadenými výzvami podle § 145 odst. 1 daňového řádu vyzván ke splnění povinnosti, kterou mu ukládá zákon. Výzvou podle § 145 odst. 1 daňového řádu se nezakládají, nemění, neruší ani závazně neurčují práva nebo povinnosti daňového subjektu, ale pouze se vyzývá k plnění zákonné povinnosti podat daňové tvrzení. Materiální povahou se jedná o úkon správce daně, kterým je daňový subjekt upozorněn, že nedostal své zákonné povinnosti podat daňové tvrzení v zákonné lhůtě.
25. Výzva podle § 145 odst. 1 nesplňuje materiální znaky rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., podle kterého ten, „kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen rozhodnutí), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.“ Zásah do právní sféry žalobce musí být učiněn úkonem správního orgánu, pro který stanoví soudní řád správní legislativní zkratku rozhodnutí a jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti. Pro posouzení určitého úkonu jako rozhodnutí je rozhodná jeho obsahová, materiální stránka. Soud má pak také při zkoumání, zda se jedná o rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., či nikoliv, posuzovat jak samotný úkon, tak i právní normu, na jejímž základě byl úkon učiněn (srov. Blažek, T., Jirásek, J., Molek, P., Pospíšil, P., Sochorová, V., Šebek, P.: Soudní řád správní – online komentář. 3. aktualizace. Praha: C. H. Beck, 2016).
26. Vzhledem k uvedenému má krajský soud za to, že napadené výzvy naplňují kritéria kompetenční výluky uvedené v § 70 písm. a) a c) s. ř. s. Podle § 70 písm. a) s. ř. s. jsou ze soudního přezkoumávání vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutím a podle písm. c) téhož ustanovení jsou ze soudního přezkumu vyloučeny úkony správního orgánu, jimiž se upravuje vedení řízení před správním orgánem. Jak bylo uvedeno výše, výzvy nejsou rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., přičemž představují procesní úkon správce daně, kterým je daňový subjekt upozorněn na nesplnění své zákonné povinnosti podat daňové tvrzení v zákonem stanovené lhůtě. Výzvami, coby procesními úkony, žalovaný nezasáhl do práv žalobce plynoucích z hmotného práva, neboť takový zásah představuje až rozhodnutí správce daně vydané v rámci nalézacího řízení, proti kterému je přípustný opravný prostředek.

Závěr a náklady řízení

27. Krajský soud uzavírá, že napadené výzvy jsou vyloučeny ze soudního přezkumu, proto je žaloba nepřipustná podle § 68 písm. e) s. ř. s. Podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. soud usnesením návrh odmítne, jestliže je podle tohoto zákona nepřipustný.
28. Krajský soud uzavírá, že napadené výzvy jsou vyloučeny ze soudního přezkumu, proto je žaloba nepřipustná podle § 68 písm. e) s. ř. s. Podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. soud usnesením návrh odmítne, jestliže je podle tohoto zákona nepřipustný.
29. S ohledem na uvedené krajský soud podanou žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.
30. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 3 s. ř. s., podle kterého platí, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, jestliže žaloba byla odmítnuta.
31. Posledním výrokem tohoto usnesení byl žalobci vrácen soudní poplatek v celkové výši 17 000 Kč za podanou žalobu i kasační stížnost, a to v souladu s § 10 odst. 3 zákona č.

549/1991 Sb., o soudních poplatcích, dle něhož soud vrátí z účtu soudu zaplacený soudní poplatek, byl-li návrh na zahájení řízení před prvním jednáním odmítnut. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti uložil Nejvyšší správní soud rozhodnout krajskému soudu podle § 110 odst. 3 s. ř. s.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

České Budějovice 23. července 2019

Mgr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu

OPRAVNÉ USNESENÍ

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl předsedkyní senátu Mgr. Helenou Nutilovou ve věci

žalobce: **TAAR s. r. o.**
se sídlem Budějovická 11, Veselí nad Lužnicí
zastoupen advokátem JUDr. Jiřím Vaníčkem
se sídlem Šaldova 466/34, Praha 8 - Karlín

proti
žalovanému: **Celní úřad pro Jihočeský kraj,**
se sídlem Kasárenská 6/1473, České Budějovice,

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 4. 2017, č. j. 36736/2017-520000-3, č. j. 36757/2017-520000-3, č. j. 36756/2017-520000-3 a č. j. 36755/2017-520000-3

takto:

Usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 7. 2019, č. j. 50 Af 22/2017 – 101 se ve výroku III. opravuje tak, že správně zní:

„Žalobci se vrací soudní poplatek ve výši 12 000 Kč.“

Usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 7. 2019, č. j. 50 Af 22/2017 – 101 se dále mění v odůvodnění na straně 6 v bodě 30. tak, že správně zní:

„Posledním výrokem tohoto usnesení byl žalobci vrácen soudní poplatek v celkové výši 12 000 Kč za podanou žalobu, a to v souladu s § 10 odst. 3 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, dle něhož soud vrátí z účtu soudu zaplacený soudní poplatek, byl-li návrh na zahájení řízení před prvním jednáním odmítnut.“

Odůvodnění:

1. Při písemném vyhotovení usnesení ze dne 23. 7. 2019, č. j. 50 Af 22/2017 – 101 došlo ke zjevné nesprávnosti ve stanovení výše vráceného soudního poplatku, když krajský soud nesprávně do výše vráceného soudního poplatku zahrnul i soudní poplatek za podanou kasační stížnost. Soudní poplatek za kasační stížnost byl zkonsumován vyřízením podané kasační stížnosti.
2. Vzhledem k tomu, že se jedná o zjevnou nesprávnost, soud v souladu s ustanovením § 54 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů rozhodl, jak je uvedeno shora a tuto chybu opravil.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

České Budějovice 20. 8. 2019

Mgr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu