



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: Z.P., nar. ..., ..., zastoupená Mgr. Josefem Bedečem, advokátem, se sídlem Chebská 80/52, 360 06 Karlovy Vary**, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel, IČ 71214011, Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4**, v řízení o žalobě proti rozhodnutí 31.03.2017 č.j. 7366-3/2017-900000-304.6

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Generálního ředitelství cel, ze dne 31.3.2017, čj. 7366-3/2017-900000-304.6, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.**
- II. **Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 15 342,- Kč k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Josefa Bedeče, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í:

I. Napadené rozhodnutí

Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 6.12.2016, čj. 60189/2016-540000-31. Tímto rozhodnutím Celní úřad pro Karlovarský kraj (dále též *správní orgán I. stupně*) vydal platební výměr, kterým žalobkyni jako fyzické osobě, podnikateli, vyměřil z moci úřední po provedeném dokazování a za použití ust. § 147 daňového řádu a ust. § 101, § 102 a § 104 zák. č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních (dále též *zákon o spotřebních daních*) spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období květen 2016 ve výši 11.035,- Kč.

II. Žaloba

Žalobkyně tvrdila, že správní orgány nedostatečně zjistily všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení spotřební daně. V této souvislosti tvrdila, že správní orgány nezjistily všechny předpoklady pro vznik a trvání povinnosti osoby zúčastněné na správě daní. Podle žalobkyně správní orgány nepřihlédly ke skutečnostem a důkazním návrhům, které žalobkyně předkládala, a to zejména k daňovým dokladům, ze kterých je zřejmé, že předmětné tabákové výrobky byly zakoupeny v souladu se zákonem o spotřebních daní a že byly řádně zdaněny.

Žalobkyně tvrdila, že nebyly splněny předpoklady pro vyměření spotřební daně z tabákových výrobků, neboť žalobkyně není plátcem této daně podle § 5 zák. o spotřebních daních.

Žalobkyně dále tvrdila, že rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správního orgánu I. stupně nejsou dostatečně odůvodněna, což je porušením ust. § 92 odst. 7, § 93 odst. 1, § 102 odst. 3 a 4 a § 116 odst. 2 daňového řádu. Podle žalobkyně správní orgány neuvedly výčet důkazů, ze kterých při rozhodování vycházely a tím ani tyto důkazy nehodnotily. Správní orgány ani neuvedly, jaké skutečnosti mají za prokázané a jaké nikoliv.

Žalobkyně tvrdila, že vydaným rozhodnutím správních orgánů byla porušena zásada zákazu dvojího zdanění. Správní orgány totiž nerespektovaly obsah, smysl a účel zákona o spotřebních daní na nebyla šetřena ani podstata a smysl základních práv a svobod.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě reagoval na jednotlivé námitky žalobkyně a k jejímu tvrzení o porušení § 92 odst. 2 daňového řádu konstatoval, že žalobou napadené rozhodnutí ani rozhodnutí správního orgánu I. stupně nebylo vydáno v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu. Ve skutkové rovině žalovaný vycházel z výsledku provedené kontroly dne 5.5.2016, při které byly nalezeny tabákové výrobky označené tabákovými nálepkami s daňovou sazbou „P“ (4185 ks) a „O“ (160), které v dané době byly již považovány podle § 118c odst. 3 zák. o spotřebních daní za neznačený tabákový výrobek. V průběhu vedeného řízení byla žalobkyně informována o zjištěných skutečnostech a byla vyzvána k vyjádření ke shromážděným podkladům a bylo jí umožněno navrhnout další důkazní prostředky. Žalobkyně předložila kopie daňových dokladů, které měly prokazovat zdanění výše uvedených tabákových výrobků. Žalovaný uváděl, že kopie daňových dokladů předložené žalobkyní nebyly při posuzování věci dostatečně relevantní, protože prokazovaly zdanění v době, kdy tabáková nálepka na předmětných tabákových výrobcích byla platná. Tím, že žalobkyně včas nekonala a nesplnila svoji povinnost danou ust. § 118c zák. o spotřebních daních, když měla v prodejních prostorech a přímo v prodejních regálech vystavené tabákové výrobky označené tabákovou nálepkou s písmeny „O“ a „P“, který byly tímto nabízeny k prodeji, ačkoliv to již zákon o spotřebních daních v rámci svého obsahu neumožňoval, čímž se žalobkyně sama dostala do situace, kdy tyto daňové doklady ztratily na relevantnosti. Žalobkyně sice splnila důkazní povinnost, nicméně předložené důkazní prostředky neprokazovaly dokazované skutečnosti a důkazní břemeno zůstalo neuneseno.

K žalobní námitce o porušení ust. § 92 odst. 7 daňového řádu, žalovaný uváděl, že žalobkyně v žalobě využívá mylné informace, pokud tvrdí, že ve spisu není úřední záznam, který by obsahoval hodnocení důkazů. Žalovaný odkázal na listinu ze dne 2.12.2016, čj.

26120-14/2016-540000-31, kde je uložen úřední záznam, jehož předmětem je hodnocení důkazů, podle § 92 daňového řádu a který obsahuje výčet důkazních prostředků. Správní orgán I. stupně zde v rámci volného hodnocení důkazů hodnotil i vyjádření žalobkyně a jí předložené kopie daňových dokladů. Toto hodnocení bylo i podkladem pro odůvodnění rozhodnutí správního orgánu I. stupně, které správní orgán ještě dále rozšířil. Žalovaný je přesvědčen, že v napadeném rozhodnutí se vypořádal se všemi námitkami žalobkyně a na text napadeného rozhodnutí odkázal.

K námitce žalobkyně týkající se porušení ustanovení daňového řádu, která upravují dokazování, konkrétně ust. § 93 odst. 1 daňového řádu, žalovaný zdůraznil, že si není vědom porušení zmíněného ustanovení, neboť z obou rozhodnutí správních orgánů jednoznačně vyplývá, že tyto vzaly v rámci své úvahy na vědomí veškeré podklady, které byly jak ze strany žalobkyně, tak i ze strany správních orgánů získány. Námitce, že předložené kopie daňových dokladů prokazovaly řádné zakoupení a tedy i zdanění předmětných tabákových výrobků, odkázal žalovaný na odůvodnění napadeného rozhodnutí a opakoval, že u tabákových výrobků se prokazuje zdanění tabákových výrobků podle ust. § 5 zák. o spotřebních daních a současně musí být tabákové výrobky značeny platnou tabákovou nálepkou. Podle ust. § 116 odst. 2 zák. o spotřebních daních, je daň zaplacená použitím tabákové nálepky. Tabákové nálepky musí být použity v okamžiku, kdy vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit. Podle ust. § 118c zák. o spotřebních daních, jednotkové balení cigaret, které nelze podle odst. 1 nebo 2 prodávat se považuje za neznačený tabákový výrobek. V případě neznačených tabákových výrobků, tabáková nálepka buď zcela absentuje nebo je použita jiná tabáková nálepka, než je stanovena. Právě v tomto případě, kdy v době kontroly dne 5.5. 2016 pracovníci správce daně zjistili, že žalobkyně skladuje a nabízí k prodeji ve své provozovně tabákové výrobky značené tabákovou nálepkou s písmeny „O“ a „P“, které jsou od 1.3.2015, resp. od 1.4.2016 považovány ve smyslu ust. § 118c zák. o spotřebních daních za neznačený tabákový výrobek. Podle žalovaného správní orgán I. stupně se nedopustil porušení ustanovení daňového řádu upravující dokazování, neboť byly do správní úvahy zařazeny všechny podklady, které byly získány.

K tvrzení žalobkyně o porušení ust. § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu žalovaný uváděl, že smyslem předmětné zákonné úpravy vymezující zákonné požadavky na rozhodnutí je mimo jiné poskytnout daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný podklad pro hodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojit odvoláním. Žalovaný vyslovil přesvědčení, že správní orgán I. stupně tak v průběhu řízení postupoval, žalobkyni umožnil, aby se k předmětné věci vyjádřila a v rámci svého rozhodnutí podrobně rozvedl úvahy, které ho vedly k vyměření spotřební daně. Nelze proto přisvědčit k tvrzení žalobkyně, která opakovaně nesprávně uvádí, že správní orgán I. stupně nepřihlédl k jí předloženým důkazním návrhům a že se k nim nevyjádřil. Žalovaný vyslovil přesvědčení, že odůvodnění rozhodnutí správního orgánu I. stupně je dostatečné.

K další námitce žalobkyně mířící na porušení ust. § 116 odst. 2 daňového řádu, žalovaný uváděl, že v napadeném rozhodnutí nejen právně zhodnotil všechny námitky žalobkyně, ale i chronologicky popsal předcházející řízení u správního orgánu I. stupně. Žalovaný tak dostal svojí povinnosti spojené s ust. § 116 odst. 2 daňového řádu a vypořádal všechny důvody, v nichž žalobkyně spatřovala nesprávnosti nebo nezákonnosti rozhodnutí správního orgánu I. stupně.

K námitce žalobkyně tvrdící věcnou nezákonnost a nesprávnost obou vydaných rozhodnutí v rozporu obou rozhodnutí s právními předpisy žalovaný uváděl, že žalobkyně

nerozporovala, že v daném případě skladovala nebo dopravovala předmětné tabákové výrobky a ve své obraně tvrdila, že není v žádném případě plátcem spotřební daně, že předmětné tabákové výrobky řádně zakoupila, o čemž svědčí příslušné daňové doklady a že předmětné tabákové výrobky byly řádně zdaněny a označeny tabákovými nálepkami. Z tohoto tvrzení žalobkyně usuzovala, že v daném případě uváděla do volného daňového oběhu tabákové výrobky, které byly řádně zdaněny a řádně označeny tabákovými nálepkami, přičemž již před vydáním rozhodnutí správního orgánu I. stupně k důkazu předložila daňové doklady prokazující uvedené skutečnosti. Tvrdila současně, že zdanění tabákových výrobků prokázala podle § 5 odst. 1 zák. o spotřebních daních, na což však žalovaný ani správní orgán I. stupně náležitě nereflektovali. Žalobkyně tak zastávala názor, že spotřební daň byla v dané věci zaplacená použitím tabákových nálepek a žalobkyně se nestala a resp. není ani plátcem spotřební daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zák. o spotřebních daních. V této žalobní námitce žalovaný uváděl, že v souvislosti se změnou zákona o spotřebních daních ke dni 1.12.2014 došlo ke stanovení nové sazby spotřební daně z tabákových výrobků a zavedení celé řady nových podmínek a povinností týkajících se prodeje jednotkových balení cigaret označených tabákovou nálepkou odpovídající sazbě daně bezprostředně předcházející této nové sazbě daně. Tato legislativní změna mimo jiné znamenala, že od 1.3.2015 jsou cigarety z daňovou sazbou, která je na tabákové nálepce charakterizována písmenem abecedy „O“ považovány za neznačený tabákový výrobek za podmínek uvedených v § 118c zák. o spotřebních daních. Cigarety, které byly na tabákové nálepce charakterizovány písmenem „P“, jsou od 1.4.2016 podle § 118c odst. 3 zák. o spotřebních daních považovány za neznačený tabákový výrobek. V důvodové zprávě v zák. č. 201/2014 Sb., kterým se mění zákon spotřebních daních, se k tomuto ustanovení uvádí, že po uplynutí stanovené doby, tj. 3 měsíců, se budou cigarety s tabákovou nálepkou obsahující sazbu spotřební daně platnou do dne nabytí účinnosti tohoto zákona 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. Těmito důsledky je právě zdanění cigaret s neplatnou tabákovou nálepkou, neboť tyto cigarety jsou podle § 118c odst. 3 zák. o spotřebních daních považovány za neznačené a tedy současně za nezdaněné, když daň z tabákových výrobků je zaplacená použitím tabákové nálepky, ale u neznačených tabákových výrobků taková tabáková nálepka buď zcela absentuje anebo je použita jiná tabáková nálepka, než je stanoveno. Žalovaný proto nemohl rozhodovat v rozporu s vůlí zákonodárce, který provedl novelu zákona o spotřebních daních.

K námitce žalobkyně, že není plátcem spotřební daně, že zboží řádně zakoupila a předmětné tabákové výrobky byly řádně zdaněny a označeny tabákovými nálepkami, žalovaný uváděl, že žalobkyně porušila zákonem stanovenou povinnost, když měla v rozporu s § 118c zák. o spotřebních daních v prodejních prostorech a také přímo v prodejních regálech vystavené tabákové výrobky značené tabákovou nálepkou s písmenem „O“ a „P“, které tím byly nabízeny k prodeji. Svým vlastním opomenutím, se žalobkyně dostala do postavení plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zák. o spotřebních daních. Kdyby žalobkyně v zákonem stanovené lhůtě dala předmětné cigarety s neplatnými tabákovými nálepkami zlikvidovat pod úředním dozorem, vyhnula by se vyměření spotřební daně.

K žalobkyni zmiňovaným judikátům týkajících se zákazu dvojího zdanění žalovaný uváděl, že se nevztahují na daný případ, neboť se týkají zejména zdanění příjmů. Žalobkyně sice řádně zdanila v daňovém období, kdy byla tabáková nálepka na cigaretách platná, ale vzhledem k tomu, že po skončení platnosti tabákové nálepky tyto cigarety dále prodávala a skladovala, došlo u žalobkyně k daňovému zvýhodnění proti ostatním prodejcům, kteří prodávají cigarety s platnými tabákovými nálepkami, u kterých již byla sazba daně zvýšena.

Žalovaný proto nesdílel názor žalobkyně, že v dané věci nebyl respektován princip zákazu dvojího zdanění, smysl a účel zákona o spotřebních daních, že nebyla šetřena podstata a smysl základních práv a svobod a bylo rozhodnuto v rozporu s judikaturními závěry obsaženými ve zmiňovaných rozsudcích. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

a) Výchozí stav

Z obsahu správního spisu soud shledal, že Celní úřad pro Karlovarský kraj dne 5.5.2016 provedl kontrolu provozovny „Infocentrum“ ve Skalné, Česká 569, při které bylo zjištěno, že žalobkyně zde nabízela k prodeji a skladovala cigarety značené tabákovou nálepkou „O“ v množství 160 ks a značené tabákovou nálepkou „P“ v počtu 4185 ks odpovídající jiné, než v době kontroly platné sazby daně. Vzhledem k tomu, že tyto výrobky ve smyslu § 118c odst. 1 zák. o spotřebních daních ode dne nabytí účinnosti nové sazby daně nelze prodávat, pak ve smyslu § 118c odst. 3 téhož zákona se takového jednotkové balení cigaret podle § 118c odst. 1 a 2, považuje za neznačený tabákový výrobek. Tím Celnímu úřadu pro Karlovarský kraj vzniklo důvodné podezření, že se jedná o nezdaněné tabákové výrobky. Dne 1.9.2016 celní úřad doručil žalobkyni výzvu k podání daňového tvrzení ke spotřební dani z tabákových výrobků za období květen 2016. Dne 9. 9. 2016 žalobkyně v reakci na obdrženou výzvu celnímu úřadu zaslala vyjádření, ve kterém zdůrazňovala, že nelze konstatovat, že výrobky, které nelze podle § 118c dále prodávat, protože jsou považovány za neznačený výrobek, jsou zároveň považovány za nezdaněné. Nesouhlasila s tím, že předmětné výrobky by měla zdanit podruhé. Žalobkyně uváděla, že v souladu s § 5 zák. o spotřebních daních může prokázat předloženými kopiemi daňových dokladů, že zboží nakoupila řádně a zákonným způsobem a že bylo při uvedení do volného daňového oběhu zákonným způsobem zdaněno a tím nemůže být žalobkyně považována opět za plátce spotřební daně.

Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplynulo, že žalovaný v souladu s právním názorem Celního úřadu pro Karlovarský kraj dospěl k názoru, že u tabákových výrobků se prokazuje jejich zdanění podle § 5 zák. o spotřebních daních a současně musí být tabákové výrobky značeny platnou tabákovou nálepkou. Podle ust. § 116 odst. 2 zák. o spotřebních daních, je daň zaplacená použitím tabákové nálepky. Tabákové nálepky musí být použity v okamžiku, kdy vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit. Podle ust. § 118c zák. o spotřebních daních jednotkové balení cigaret, které nelze podle odst. 1 nebo 2 prodávat, se považuje za neznačený tabákový výrobek. V případě neznačených tabákových výrobků, tabáková nálepka buď zcela absentuje, nebo je použita jiná tabáková nálepka, než je stanoveno. Celní úřad tyto závěry aplikoval na předmětný případ, přičemž v kontextu s výkladem ust. § 118c zák. o spotřebních daních dospěl k závěru, že žalobkyni vznikla dne 5.5.2016 povinnost spotřební daň z tabákových výrobků přiznat a zaplatit a následně do 27.6.2016 předložit daňové tvrzení ke spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období květen 2016. Tabákové výrobky značené nálepkou s písmenem „O“ a „P“ byly od 1.3.2015, resp. od 1.4.2016 považovány ve smyslu ust. § 118c zák. o spotřebních daních za neznačený tabákový výrobek a žalobkyně měla dostatečně dlouhou dobu tyto cigarety z provozovny odstranit. Proto také byla žalobkyni vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků ve stanovené výši.

Z úřední činnosti soud zjistil ze spisu vedeného u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 30 Af 11/2017, že rozsudkem ze dne 31. května 2018, čj. 30 Af 11/2017-57 byla zamítnuta

žaloba žalobkyně Z.P. proti žalovanému Generálnímu ředitelství cel. Žaloba napadala rozhodnutí žalovaného ze dne 26.1.2017, čj. 152/2017-900000-304.6, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Karlovarský kraj, ze dne 8.11.2016, čj. 31527-9/2016-540000-12, kterým žalobkyni jako fyzické podnikající osobě byla podle § 135zk odst. 2 písm. a) zák. o spotřebních daních uložena pokuta 50.000,- Kč za spáchání správního deliktu proti značení tabákovými nálepkami podle § 135zk odst. 1 písm. a) zák. o spotřebních daních, neboť 5.5.2016 v prostorách provozovny označené „Infocentrum“ ve Skalné, v České ulici 569, skladovala a nabízela k prodeji tabákové výrobky, které byly označeny tabákovými nálepkami, které odpovídaly jiné, než v době kontroly, platné sazby daně a proto ve smyslu § 118c odst. 3 zák. o spotřebních daních byly považovány za neznačený tabákový výrobek.

b) Právní posouzení

Žalovaný opřel své rozhodnutí o právní názor vycházející z ustanovení § 9 odst. 3 písm. e) zák. o spotřebních daních, podle kterého se považuje za okamžik vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit den nabytí tabákových výrobků nebo den zjištění, že plátce vybrané výrobky po nějakou dobu držel nebo je drží, a to tím dnem, který nastal dříve. Podle žalovaného žalobkyni v daném případě vznikla povinnost spotřební daň z tabákových výrobků přiznat a zaplatit dnem 5.5. 2016, kdy byla provedena celním úřadem kontrola v provozovně žalobkyně, při které byly zjištěny tabákové výrobky označené neplatnou tabákovou nálepkou. Předmětné tabákové výrobky byly v době uvedení do volného oběhu opatřeny platnou tabákovou nálepkou, avšak žalovaný zdůraznil, že v době kontroly již byla platná zcela jiná, a to vyšší sazba spotřební daně a proto byly předmětné tabákové výrobky považovány za neznačené a tedy i nezdaněné. Žalovaný tím dospěl k závěru, že tabákové výrobky neznačené jsou současně i nezdaněné. Je-li tabákový výrobek později označen jinou, než aktuálně platnou tabákovou nálepkou nebo není-li označen vůbec, nelze takový výrobek podle zákona o spotřebních daních považovat za zdaněný.

Tento právní názor, o který je opřeno přezkoumávané rozhodnutí, nemá zákonný podklad.

V den provedené kontroly v provozovně žalobkyně dne 9.5. 2016 byly v její provozovně zjištěny cigarety označené nálepkou z písmene „O“ ve vazbě na sazbu spotřební daně ve výši platné do 30.11.2014 a nálepkou s písmenem „P“ ve vazbě na sazbu spotřební daně ve výši platné do 31.12.2015. Ve smyslu § 118c odst. 2 zák. o spotřebních daních tabákové výrobky označené nálepkou s písmenem „O“ byly zatíženy zákazem prodeje od 1.3. 2015 a tabákové výrobky označené nálepkou s písmenem „P“ byly zatíženy zákazem prodeje od 1.4. 2016. Ve smyslu § 118c odst. 3 zák. o spotřebních daních, tyto tabákové výrobky v obou případech se staly výrobky neznačenými.

Soud akceptuje závěr žalovaného, že nálepka označující cigaretové výrobky není průkazem jejich zdanění. Za průkaz zdanění je nutno považovat doklad, ve smyslu § 5 zák. o spotřebních daních. Plátcem spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních s povinností daň přiznat a zaplatit ve smyslu § 9 odst. 3 písm. e) zák. o spotřebních daních se stává ten, kdo není schopen na daňovém území České republiky prokázat zdanění vybraných výrobků některým ze způsobů plynoucích právě z ustanovení § 5 citovaného zákona.

Žalobkyně již v řízení před správcem daně I. stupně ve svém vyjádření z 9.9. 2016 argumentovala tím, že zdanění předmětných tabákových výrobků se prokazuje daňovým dokladem, případně dokladem o dopravě ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních a tyto doklady nabízela správci daně jako důkazy. Ve smyslu § 116 odst. 1 zák. o spotřební dani, objednávka tabákových nálepek plní funkci daňového přiznání s výjimkou tabákových výrobků, u kterých vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. podle § 9 odst. 3 písm. e) a písm. f) nebo § 101a. Ve smyslu § 116 odst. 2 cit. zákona daň je zaplacená použitím tabákové nálepky. Tabákové nálepky musí být použity v okamžiku, kdy vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit. Použitím tabákové nálepky se přitom rozumí její umístění na jednotkovém balení a pod průhledný přebal, pokud se tento používá, tak, aby při otevření jednotkového balení došlo k jejímu poškození, jak vyplývá z § 116 odst. 4 zák. o spotřebních daní.

Pokud v průběhu řízení o vyměření spotřební daně žalobkyni nebyly prováděny důkazy k prokázání tvrzení žalobkyně, že předmětné tabákové výrobky již podlely řádnému zdanění spotřební daní, byť v sazbě nižší, než byla sazba v době prováděné kontroly v provozovně žalobkyně dne 5.5.2016, pak nelze dospět k závěru, že žalobkyně je opakovaně plátcem spotřební daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zák. o spotřebních daních. Tímto plátcem se může stát pouze v případě, kdy není schopna prokázat, že na území ČR došlo ke zdanění předmětných tabákových výrobků některým ze způsobů plynoucích z ust. § 5 zák. o spotřebních daních. 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, která přivodila neúplně zjištěný stav věci potřebný pro vydání rozhodnutí, přičemž tato vada mohla mít vliv na konečnou zákonnost vydávaného rozhodnutí. Předmětné tabákové výrobky označené nálepkou s písmeny „O“ a „P“ se staly výrobky označenými tabákovou nálepkou se starou sazbou daně a ve smyslu novely zákona o spotřebních daních s účinností od 1. prosince 2014 se staly ve smyslu § 118c odst. 2 zák. o spotřebních daních výrobky, které se nesmějí prodávat. Podle § 118c odst. 3 téhož zákona se takováto jednotková balení cigaret považují za neznačené tabákové výrobky a jejich prodávání i skladování naplňuje znaky správního deliktu ve smyslu § 135 z.k. odst. 1 písm. a) zák. o spotřebních daních, kterého se ostatně žalobkyně dopustila, a pro který také jí byla uložena sankce. Právní názor žalovaného dovozující, že tabákový výrobek označený jinou, než aktuálně platnou tabákovou nálepkou nelze považovat za zdaněný, nemá v zákoně o spotřebních daních zákonnou oporu. Zavedení nové vyšší sazby spotřební daně přitom neznamená, že by vybrané výrobky měly být opakovaně zdaňovány nebo i dodaňovány, ale s jejím zavedením zákon o spotřebních daních nově upravuje jen způsob nakládání s těmito výrobky, vymezuje lhůty, po jejichž uplynutí tyto výrobky již nesmějí být prodávány. Ustanovení § 9 ani ust. § 118c zák. o spotřebních daních nedefinuje situaci, za které by bylo možné označit výrobky neznačené současně s tím i za výrobky nezdaněné. 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 výši nižší sazby aktuálně platné v době vzniku daňové povinnosti.

Na základě zjištění, že v průběhu řízení došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé Krajský soud rozhodl o žalobě bez nařízení jednání a napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení na podkladě § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. Ve shodě s ust. § 78 odst. 4 s.ř.s. současně vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

Ve smyslu § 78 odst. 5 s.ř.s. právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku je v dalším řízení správní orgán vázán.

Rozhodnutí o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. a přihlíží ke skutečnosti, že žalobkyně dosáhla v řízení procesního úspěchu. Náklady řízení jsou představovány uhrazeným soudním poplatkem ve výši 3.000,- Kč a dále odměnou za právní zastoupení za 3 úkony, každý po 3.100,- Kč, v souvislosti s přípravou a převzetí zastoupení (§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu), jedním úkonem za seps žaloby (§ 11 odst. 1 písm. d/ advokátního tarifu) a jedním úkonem za repliku podanou k vyjádření žalovaného (§ 11 odst. 1 písm. d/ advokátního tarifu). Podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu byla právnímu zástupci přiznána náhrada hotových výdajů v paušální částce 300,- Kč za každý úkon právní služby. Odměna za právní zastoupení v celkové výši 10.200,- Kč byla navýšena o daň z přidané hodnoty základní sazby 21%, což představuje 2.142,- Kč. Celková náhrada nákladů řízení tak dosáhla výše 15.342,- Kč a bude uhrazena způsobem uvedeným ve výroku II. vydaného rozhodnutí.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 28. listopadu 2018

**JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu**

Za správnost: K.