



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudců JUDr. Michala Hájka, Ph.D. a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka ve věci

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

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

v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu spočívajícím v nezákonně zahájených postupech k odstranění pochybností výzvami žalovaného ze dne 9. 8. 2017,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žalovanému se právo na náhradu nákladů nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Výzvami ze dne 24. 4. 2017, čj. 36755/2017-520000-3, čj. 36756/2017-520000-3, čj. 36757/2017-520000-3 a čj. 36763/2017-520000-3, žalovaný oznámil žalobkyni, coby provozovateli daňového skladu, zahájení řízení ve věci vyměření spotřební daně z vybraných výrobků (tabák ke kouření) a vyzval žalobkyni k podání řádných daňových tvrzení ke spotřební dani z těchto výrobků za zdaňovací období listopad a prosinec roku 2016 a leden a únor roku 2017, a to ve lhůtě 20 dnů od doručení uvedených výzev. Žalovaný na základě učiněných skutkových zjištění totiž dovodil, že tabákové výrobky vyráběné v daňovém skladu žalobkyně pod obchodním označením „ZERA“, uvedené do volného daňového oběhu za shora specifikovaná zdaňovací období, je nutno považovat za tabák ke kouření dle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2. zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.
2. Žalobkyně na tyto výzvy reagovala podáním ze dne 12. 5. 2017, v němž vyjádřila přesvědčení, dle něhož není subjektem, který by mohl požadované daňové přiznání podat. Žalobkyně uvedla, že svou primární daňovou povinnost splnila objednávkou, resp. použitím tabákových nálepek ve smyslu § 116 a § 118 zákona o spotřebních daních. Daňové přiznání ve smyslu § 18 tohoto zákona je pak daňový subjekt povinen podat pouze v případech uvedených v § 116 odst. 1 téhož zákona, a to jedná-li se o 1) tabákové výrobky skladované nebo dopravované, není-li prokázáno, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu nebo o výrobky již zdaněné, u nichž vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit; 2) tabákové výrobky, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit porušením režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy v tomto režimu nebo 3) tabákové výrobky, u nichž povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit vznikla v důsledku prodeje cigaret konečnému spotřebiteli za cenu vyšší, než která je uvedena na tabákové nálepce. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně měla povinnost daňové přiznání podat, měl ve smyslu § 102 odst. 3 daňového řádu v odůvodnění výzev specifikovat, o jaký z uvedených případů se v projednávané věci jedná. Jelikož tak neučinil, označila žalobkyně shora uvedené výzvy za nezákonné.
3. Žalovaný následně vydal žalobkyni ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím výzvy k odstranění pochybností ze dne 9. 8. 2017, čj. 73421/2017/520000-3, čj. 73466/2017/520000-3, čj. 73484/2017/520000-3 a čj. 73489/2017/520000-3, v nichž uvedl, že má pochybnosti o správnosti výše spotřební daně 0 Kč obsažené v řádném daňovém tvrzení žalobkyně, a to ve lhůtě 15 dnů od doručení výzev; coby řádné daňové tvrzení žalovaný vyhodnotil právě shora uvedené podání žalobkyně ze dne 12. 5. 2017 označené jako „*Vyjádření daňového subjektu k výzvě k podání řádného daňového tvrzení*“.
4. Proti postupu žalovaného podala žalobkyně dne 30. 8. 2017 stížnost dle § 261 daňového řádu, kterou žalovaný vyhodnotil jako nepřipustnou. Následnou žádost o prošetření vyřízení stížnosti ze dne 25. 10. 2017 shledalo Generální ředitelství cel nedůvodnou.

II. Shrnutí žaloby

5. Žalobou ze dne 21. 12. 2017 se žalobkyně domáhala ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v nezákonně zahájených postupech k odstranění pochybností výzvami žalovaného ze dne 9. 8. 2017.

6. Žalobkyně uvedla, že výzvu dle § 145 daňového řádu je možné vydat jedině tehdy, pokud adresáta této výzvy stíhá zákonná povinnost podat daňové přiznání a tuto povinnost doposud nesplnil. Z odůvodnění výzvy musí vyplývat, že jsou tyto podmínky splněny (žalobkyně v této souvislosti poukázala na komentářovou literaturu, a to konkrétně Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 269); tento požadavek však výzvy k podání řádného daňového tvrzení ze dne 24. 4. 2017 nesplňovaly. Tvrzení ve vztahu ke spotřební dani z tabákových výrobků je specifické tím, že se uskutečňuje formou objednávky tabákových nálepek. Výjimku z tohoto pravidla představují pouze případy uvedené v § 116 odst. 1 zákona o spotřebních daních, přičemž žádný z těchto taxativně vymezených případů nenastal. Žalobkyně je plátcem daně dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních a nikoli dle § 4 odst. 1 písm. f) téhož zákona. Výzvy dle § 145 daňového řádu jsou proto nezákonné a žalovaný tak měl postupovat dle § 135 citovaného zákona (to dle názoru žalobkyně plyne z odborné literatury, a to konkrétně z Kobík, J., Kouhoutková, A. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, s. 596). Vzhledem k tomu, že žalovaná neměla povinnost, resp. dokonce nemohla podat v posuzované věci daňové přiznání, nemohl žalovaný takto vyhodnotit její podání ze dne 12. 5. 2017. Z tohoto důvodu nebylo možné ani zahájit postup k odstranění pochybností, který je podáním daňového přiznání podmíněn. Výzvy k odstranění pochybností ze dne 9. 8. 2017 jsou tudíž nezákonné.
7. Coby druhý důvod nezákonnosti zahájení postupů k odstranění pochybností žalobkyně označila skutečnost, že tyto postupy byly vedeny v rámci nalézacího řízení vyměřovacího, jehož účelem je stanovení daně. Žalobkyně však splnila svou primární daňovou povinnost za posuzovaná zdaňovací období objednaním, odběrem a vylepením tabákových známek ve smyslu § 116 zákona o spotřebních daních. K vyměření daně tak došlo již uvolněním vybraných výrobků do volného oběhu s vylepenou tabákovou nálepkou. Pokud by došlo v rámci (opakovaného) vyměřovacího řízení k opětovnému vyměření daně, již uhrazenou částku by žalovaný nezohlednil.
8. Žalobkyně navrhla, aby krajský soud vyslovil nezákonnost shora uvedených postupů k odstranění pochybností a zakázal žalovanému v jejich pokračování.
9. Podáním ze dne 6. 2. 2018 žalobkyně navrhla změnu petitu žaloby, neboť v mezidobí žalovaný již postupy k odstranění pochybností ukončil a vydal za shora uvedená zdaňovací období platební výměry. Žalobkyně proto nadále navrhovala, aby krajský soud vyslovil nezákonnost postupů k odstranění pochybností a nařídil žalovanému obnovení stavu před jejich zahájením. Změnu petitu krajský soud připustil usnesením ze dne 30. 5. 2018, čj. 51 A 73/2017-43.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že dle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních se tabákové výrobky označené tabákovou nálepkou určenou pro výrobky jiné považují za výrobky neznačené a tím i nezdaněné. Ze všech písemností, které žalovaný v posuzované věci vydal, přitom vyplývá, že předmětné tabákové výrobky považuje za jiný předmět daně, než jak je žalobkyně uváděla do volného oběhu. Žalobkyně proto byla plátkyní spotřební daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) ve spojení s § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, neboť neprokázala, že posuzované výrobky byly již zdaněny. Podle § 116 odst. 1 téhož zákona proto byla žalobkyně povinna podat daňové přiznání, k čemuž ji žalovaný dle § 145 odst. 1 daňového řádu vyzval. K tomuto kroku

přistoupil, neboť žalobkyně daňové přiznání nepodala v zákonné lhůtě (nepřipadal tak v úvahu postup dle § 135 daňového řádu, který se vztahuje k podání daňového přiznání v řádné lhůtě). Žalobkyně byla s uvedeným posouzením věci v průběhu řízení opakovaně seznámena. Tabákové nálepky v takovémto případě již zpětně nemohou plnit funkci daňového přiznání. Nevyhoví-li přitom daňový subjekt výzvě dle § 145 odst. 1 daňového řádu, může správce daně daň vyměřit, buď podle pomůcek, nebo předpokládat, že daňový subjekt v řádném daňovém tvrzení uvedl daň ve výši 0 Kč (žalovaný v této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 149/2016-35). Podání žalobkyně ze dne 12. 5. 2017 proto žalovaný vyhodnotil jako řádné daňové tvrzení v materiálním smyslu. Vzhledem k tomu, že žalobkyní do volného oběhu uváděné výrobky žalovaný posoudil jako neznačené, bylo namístě zahájit nalézací řízení vyměřovací ve smyslu § 134 odst. 3 písm. a) bod 1. daňového řádu.

11. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.
12. O žalobě žalobce rozhodl Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 30. 8. 2018 pod č. j. 51 A 73/2017-51 tak, že žalobu zamítl. Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce kasační stížnost. Nejvyšší správní soud na základě podané kasační stížnosti rozsudkem ze dne 13. 1. 2021 pod č. j. 4 Afs 283/2018-83 rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 8. 2018 č. j. 51 A 73/2017-51 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
13. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku shrnul, že má za prokázané, že žalobkyně uváděla vybrané výrobky – tabák ke kouření v průběhu posuzovaných zdaňovacích období do volného daňového oběhu. Netvrdila přitom, že by je nabyla oprávněně bez daně. Sporným zůstalo, zda žalobkyně prokázala, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné. Tuto skutečnost krajský soud při posuzování naplnění definice plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních konkrétně nezkoumal. Vycházeje z toho, že nesprávně označený tabák ke kouření bylo ve smyslu § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních nutné považovat za tabákový výrobek neoznačený, pouze uzavřel, že i z toho důvodu žalobkyně neprokázala, že by jí do volného oběhu uváděné tabákové výrobky byly řádně zdaněny. Tento výklad, ale není správný. Krajský soud nezvažoval, zda byla žalobkyně schopna v souladu s § 5 zákona o spotřebních daních prokázat, že tabákové výrobky byly zdaněny a že tak činila. Závěr o naplnění definice plátce podle § 4 odst. 1 písm. s) zákona o spotřebních daních bez takové úvahy, je tudíž podle kasačního soudu chybný a předčasný. To platí o navazujících dílčích závěrech krajského soudu ohledně povinnosti žalobkyně podat daňové přiznání a o naplnění podmínek pro zahájení postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu. Nejvyšší správní soud proto shledal předčasný taktéž závěr krajského soudu, že výzvy k odstranění pochybností ze dne 9. 8. 2017 nepředstavovaly vůči žalobkyni nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s., neboť nebyly naplněny jeho pojmové znaky, a to že výzvy nebyly nezákonnými a stěžovatelka jimi nebyla zkrácena na svých právech. V dalším řízení krajský soud znovu posoudí žalobu žalobkyně na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, který spatřuje v nezákonně zahájených postupech k odstranění pochybností na spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2016 až únor 2017 výzvami ze dne 9. 8. 2017, a to zejména s ohledem na výše vyjádřený závěr ohledně vztahu mezi značením tabákových výrobků tabákovými nálepkami a vznikem daňové povinnosti podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, bude posuzovat prokázání zdanění posuzovaných tabákových

výrobků. Poté může uvážit žalobkyní nastolené sporné právní otázky vztahující se k tvrzenému zásahu (výzvam k odstranění pochybností) jako zásahu nezákonnému.

IV. Řízení před správním soudem

14. Žalobkyně po zrušení rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích dne 27. 1. 2021 zaslala své vyjádření s návrhem na změnu žalobního petitu. Žalobkyně doplnila, že žalobu na ochranu před nezákonným zásahem podala z důvodu, že neakceptovala posouzení tabákových výrobků ZERA jako tabáku ke kouření. Posléze podala i žalobu ke zdejšímu soudu ve věci platebních výměrů na spotřební dani z tabákových výrobků ZERA, o níž soud vedl řízení pod sp. zn. 59 Af 1/2019. O této žalobě bylo rozhodnuto rozsudkem pod sp. zn. 59 Af 1/2019, kdy soud žalobu zamítl. Proti rozsudku žalobkyně podala kasační stížnost, o které je před Nejvyšším správním soudem vedeno řízení pod sp. zn. 1 Afs 463/2020. Žalobu na ochranu před nezákonným zásahem použila v souvislosti se zpochybněním výzev, kterými byla vyzvána k podání řádného daňového tvrzení. Žalobkyně setrvala na argumentaci, že zdanění tabákových výrobků provedla vylepením tabákových nálepek, byť určených pro doutníky. Ty také vyráběla, a tudíž nebyl důvod k vylepení tabákových nálepek určených pro tabák ke kouření. Další důkazy žalobkyně zdejšímu soudu předložila v řízení pod sp. zn. 51 Af 9/2019, kterými se soud odmítl pro nadbytečnost zabývat. Rozsudek, který zdejší soud vydal dne 21. 10. 2020, je přezkoumáván Nejvyšším správním soudem v řízení o kasační stížnosti pod sp. zn. 1 Afs 464/2020. Žalobkyně tudíž předložila důkazy, kterými prokazuje zdanění tabákových výrobků ZERA, a to formou objednání tabákových nálepek a jejich následným vylepením jako doutníků ZERA. Další argumentace žalobkyně uvedená ve vyjádření se týká popisu postupu žalovaného od roku 2017. Žalobkyně odmítla názor žalovaného, který vedl k vydání jeho rozhodnutí, že vylepení tabákových nálepek dokládající úhradu spotřební daně z doutníků nelze považovat za úhradu spotřební daně z tabáku ke kouření. Žalobkyně má za to, že tabákové výrobky ZERA zdanila dvakrát, jednou jako doutníky vylepením tabákových nálepek určených pro doutníky a jednou jako tabáku ke kouření na základě platebních výměrů. Z toho důvodu nemohou obstát výzvy k odstranění pochybností, které žalobkyně považuje za nezákonné. Žalobkyně požadovala, aby soud v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem za účelem prokázání zdanění tabákových výrobků ZERA provedl jí vyjmenované listiny za období 2017 – 2018 jako důkaz. Žalobkyně k tomu připomněla, že zdejší soud tyto listiny zná z vlastní činnosti, neboť byly obsahem soudního spisu zdejším soudem vedeného pod sp. zn. 59 Af 1/2019, k čemuž byl připojen i správní spis Generálního ředitelství, jakožto žalovaného.
15. Dále žalobkyně poukázala na přehled využití kolků na doutníky ZERA a ZERA CESAR, jakož i skladové karty k těmto doutníkům a připomněla, že žalovaný má tyto doklady k dispozici a její povinností podle zákona je provést do 31. 1. následujícího roku vyúčtování využití tabákových nálepek odebraných v období od 1. 1. do 31. 12. Žalobkyně současně připomněla s odkazem na rozsudek č. j. 59 As 1/2019 – 95, kde bylo argumentováno článkem pracovníka Celní správy ČR Mgr. J. Ž., že citovaný názor je případem žalobkyně, která není osobou odlišnou od toho, kdo podával objednávku tabákových nálepek a uhradil spotřební daň na účet pověřeného celního úřadu, kdy obdržel platební výměry a posléze tabákové nálepky vylepil na balení tabákových výrobků ZERA. Nezákonnosti výzev k odstranění pochybností se žalobkyně dovolává proto, že již jednou zaplacenou spotřební daň z tabákových výrobků, kterou měla a musela z titulu

svého postavení zaplatit formou objednání a vylepení tabákových nálepek, musela provést na základě vydaných platebních výměrů a žalovaný trval na zaplacení daně znovu v plné výši. Názor zdejšího soudu, že se jedná o přeplatek, který správce daně převede na úhradu daňového nedoplatku, případně jej vrátí, obstát nemůže, k čemuž žalobkyně argumentovala svou žádostí o vrácení přeplatku, které nebylo vyhověno. Podle jejího názoru je jediným spravedlivým řešením konstatování nezákonnosti vyměřovacího řízení. Proto žalobkyně požádala o změnu petitu, aby postup Celního úřadu pro Jihočeský kraj k odstranění pochybností zahájený výzvou k odstranění pochybností ze dne 9. 8. 2017 č. j. 73421/2017 – 520000 – 3 vedený za účelem vyměření spotřební daně z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2016 a č. j. 74366/2017 – 520000 – 3 za období prosinec 2016 byl označen jako nezákonný. Stejně tak požadovala u výzev k odstranění pochybností č. j. 73484/2017 – 520000 – 3 za období leden 2017 a č. j. 73489/2017-520000-3 za zdaňovací období únor 2017 vydaných téhož data.

16. V dalším vyjádření ze dne 28. ledna 2021 žalobkyně soudu navrhla k důkazům již navrženým provést výslech zaměstnankyně žalobkyně S. H. za účelem potvrzení postupu, který žalovaný provedl ve vyměřovacím řízení a který vyústil ve vydání platebních výměrů. K tomu doložila i žádost o vrácení přeplatku ze dne 2. listopadu 2020 a rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj o vrácení hodnoty tabákových nálepek ze dne 17. 12. 2020.
17. Žalovaný se k věci vyjádřil dne 25. 2. 2021. Zrekapituloval svou předchozí argumentaci a postup, který byl prováděn v rámci vyměřovacího řízení. Zdůraznil, že na základě odebraných vzorků a jejich analýzy bylo nepochybné, že žalobkyně skladovala a následně uváděla do volného oběhu jiný tabákový výrobek než doutníky, konkrétně tabák ke kouření. Ohledně prokázání zdanění tabákových výrobků správce daně konstatoval, že žalobkyně tabákové nálepky určené pro tabákové výrobky – doutníky vylepila na tabákové výrobky – tabák ke kouření, tedy na jiný tabákový výrobek, který je samostatným předmětem daně. Tabák ke kouření podléhá jiné výši zdanění. Stejně tak i výpočet spotřební daně probíhá odlišně. Povinností žalobkyně bylo vylepit tabákové nálepky určené pro tabák ke kouření a nikoliv tabákové nálepky určené pro doutníky. Okamžik zdanění tabákových výrobků nastává podle § 116 odst. 2 zákona o spotřebních daních použitím tabákové nálepky. Žalovaný odkázal i na citaci z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 283/2018 – 83, na jehož základě žalobkyně požádala o provedení důkazů. Její povinností však bylo předkládat důkazy, které by osvědčovaly zdanění tabákového výrobku tabáku ke kouření, neboť to dle názoru žalované vyplývá z bodu 33 tohoto rozsudku. Takové důkazy žalobkyně nepředložila ani nenavrhla. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 1/2019 – 36 z 26. 11. 2020, podle kterého značení tabákovými nálepkami sice usnadňuje kontrolu zdanění tabákových výrobků, avšak zákonem předpokládaným způsobem jeho prokázání však není. K tomu účelu slouží doklady uvedené v § 5 zákona. Z toho podle žalovaného vyplývá, že samotná existence vylepené nálepky ještě neznamená, že tento tabákový výrobek byl opravdu správně zdaněn. Je potřeba existenci zdanění prokázat i na základě jiných dokladů podle § 5 zákona o spotřebních daních, než jen vylepenou tabákovou nálepkou. Podle žalovaného důkazy, které žalobkyně navrhuje, nedokládají zdanění tabákových výrobků. Stejně tak považuje žalovaný navrhovaný výslech svědkyně S. H. za nadbytečný.

18. Žalovaný současně odmítl nezákonnost zásahu, který podle žalobkyně měl nastat zahájením postupu k odstranění pochybností na spotřební dani z tabákových výrobků za předmětná zdaňovací období, a to vydáním výzev ze dne 9. 8. 2017. Žalovaný totiž již výzvami ze dne 24. 4. 2017 vyzval žalobkyni podle § 145 daňového řádu k podání daňového přiznání na tabákový výrobek tabák - ke kouření. Na tuto výzvu žalobkyně reagovala pouze tvrzením, že žádnou povinnost podat daňové přiznání neměla. Žalovaný tuto odpověď v souladu s § 145 odst. 1 daňového řádu hodnotil jako daňové tvrzení ve výši nula, kdy o této skutečnosti byla žalobkyně mnohokrát informována. Tento postup žalované, který předcházел postupu k odstranění pochybností, potvrdil jako správný Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 9 As 234/2019 - 38 ze dne 5. 5. 2020. Tato skutečnost, že žalobkyně v odpovědi na výzvu podle § 145 odst. 1 daňového řádu daňové přiznání nepodala a žalovaný správně kvalifikoval tento stav jako tvrzení daňového přiznání ve výši nula, měla vliv na další postup k odstranění pochybností, který pokračoval vydáním výzev dne 9. 8. 2017, aby žalobkyně prokázala pravdivost svého tvrzení, že výše spotřební daně byla nula a předložila k tomu důkazní prostředky. K institutu výzvy k odstranění pochybností se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku 1 Afs 242/2014-33 ze dne 4. 2. 2015, ve kterém uvedl, že postup k odstranění pochybností je procesním nástrojem, který opravňuje správce daně využít jej jen tehdy, má-li konkrétní pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání. Žalovaný připomněl, že na výzvy k odstranění pochybností žalobkyně reagovala tím, že dne 30. 8. 2017 podala podle § 261 daňového řádu stížnost, která byla hodnocena jako nedůvodná. O průběhu postupu k odstranění pochybností žalovaný sepsal úřední záznam podle § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu ze dne 28. 11. 2017, kdy žalobkyni seznámil s dosavadními výsledky postupu k odstranění pochybností. Žalobkyně na toto seznámení reagovala svým vyjádřením ze dne 13. 12. 2017, které žalovaný vyhodnotil jako návrh na pokračování v dokazování. Následně sepsal žalovaný dne 28. 12. 2017 úřední záznam o ukončení postupu k odstranění pochybností. Zde dospěl žalovaný k závěru, že žalobkyně nenaplnila podmínky pro pokračování v dokazování, neboť nenavrhl provedení žádných dalších důkazních prostředků. Proto bylo vyměřovací řízení ukončeno a dne 28. 12. 2017 došlo k vydání platebních výměrů, tedy rozhodnutí o stanovení daně. Tyto platební výměry potvrdil II. stupňový orgán a následně krajský soud rozsudkem ze dne 20. 10. 2020 č. j. 59 Af 1/2019 - 95, podanou žalobu žalobkyně zamítl.
19. Podle názoru žalovaného je podstatné, že Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 9 As 234/2019 potvrdil zákonnost výzev, kterými byla žalobkyně vyzvána k podání daňového přiznání. Jinými slovy řečeno označil postup, který předcházел tvrzenému nezákonnému zásahu spočívajícím ve vydání výzev k odstranění pochybností za zákonný. Ohledně tvrzení žalobkyně a jejím odkazu na článek Mgr. J. Ž., který podporuje její názor, žalovaný upozornil, že žalobkyně použila ze souvislosti vytržené věty, kdy v odkazovaném případě se jednalo o stejný předmět daně a pouze změnu sazby této daně. V nyní projednávané věci dle žalovaného došlo k situaci, kdy žalobkyně uváděla do oběhu jiný tabákový výrobek.
20. Žalovaný dále reagoval na sdělení žalobkyně, že byla zamítnuta její žádost o vrácení přeplatku, který vznikl dvojím zdaněním, tudíž vylepením tabákových nálepek určených pro doutníky. Žalovaný s odkazem na § 122 zákona o spotřebních daních vysvětlil v situaci, kdy žalobkyně může žádat o vrácení hodnoty tabákových nálepek podle tohoto zákona. Žalovaný setrval na návrhu, aby žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta.

21. Krajský soud v Českých Budějovicích ve věci nařídil ústní jednání na 30. 6. 2021. Při jednání připustil žalobkyní navrhovanou změnu žalobního petitu. Dále provedl důkaz žalobkyní předloženými listinami, které žalobkyně soudu zaslala a jsou založeny v soudním spise. Na navrhovaném výsledku svědkyně S. H. žalobkyně po provedeném dokazování netrvala, neboť žalovaný svůj postup a hodnocení, které bylo písemně doloženo, nezpochybňoval. Soud měl k dispozici repliku žalobkyně ze dne 3. 3. 2021 k duplice žalovaného ze dne 25. 2. 2021. V této replice žalobkyně znovu zdůraznila své postoje, které zaujímal v průběhu vyměřovacího řízení a jakým způsobem se bránila. Zdůraznila, že jednou zdaněné tabákové výrobky nelze zdanit znovu. Jako důležité označila postoj žalovaného, který přiznává, že tabákové výrobky ZERA byly zdaněny vylepením tabákovým nálepek určené pro doutníky, byť v nesprávné výši. Tuto skutečnost nelze přehlížet. Tabákové výrobky ZERA byly hodnoceny celními orgány jako tabák ke kouření teprve s odstupem několika let v důsledku technologické vady, což žalovaný připustil a nesporným činí, že tabákové výrobky ZERA byly již jednou zdaněny, byť v nesprávné výši. Tím žalovaný fakticky dal žalobkyni za pravdu i ohledně způsobu prokázání zdanění, i když se snaží o popření této skutečnosti s odkazem na judikaturu kasačního soudu. Žalobkyně proto opakuje, že všechny důkazy prokazují, že ke zdanění tabákových výrobků došlo, byť v nižší výši. To má vliv na závěr, zda mělo být vedeno vyměřovací nebo doměřovací řízení. K tomu žalobkyně odkázala na právní názor Krajského soudu v Plzni, který dospěl k závěru, že v obdobné věci mělo být vedeno doměřovací řízení. Tento závěr potvrdil i Nejvyšší správní soud. Žalobkyně připomněla, že tabákové výrobky ZERA žalovaný zajistil a odvezl neznámo kam. O zabránění neznačených tabákových výrobků nebylo dosud vydáno rozhodnutí. Žalobkyně svou žalobu na ochranu před nezákonným zásahem považuje za důvodnou.

V. Právní názor soudu

22. Krajský soud v Českých Budějovicích se žalobou zabýval v mezích uplatněných žalobních bodů. S ohledem na připuštěnou změnu žalobního petitu rozhodoval soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, a proto vycházel podle § 87 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového stavu, který tu byl v době zásahu. Byl přitom vázán ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, který vyslovil ve zrušujícím rozsudku č. j. 4 Afs 283/2018-83. Rozsudek byl ve věci vydán po nařízeném jednání, které proběhlo dne 30. 6. 2021, při kterém soud připustil navrhovanou změnu žalobního petitu, aby byla pouze deklarována nezákonnost zásahu spočívajícího ve vydání výzev k odstranění pochybností ze dne 9. 8. 2017. Provedl žalobkyní navržené dokazování kromě výsledku navrhované svědkyně S. H., na kterém žalobkyně posléze netrvala.
23. Žaloba nebyla důvodná.
24. Při posuzování důvodnosti zásahové žaloby soud vycházel z podmínek stanovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005 č. j. 2 Afs 1/2005-65, č. 603/2005 Sb. NSS. Pro poskytnutí ochrany podle § 82 a násl. je nezbytné splnit pět kumulativních podmínek: žalobce musí být přímo (první podmínka) zkrácen na svých právech (druhá podmínka) nezákonným (třetí podmínka) zásahem správního orgánu v širším smyslu, který není rozhodnutím (čtvrtá podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu, nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (pátá podmínka). V projednávané věci soud neshledal kumulativní naplnění těchto podmínek.

25. Žalobkyně se po úpravě žalobního petitu domáhala rozhodnutí, že postup Celního úřadu pro Jihočeský kraj k odstranění pochybností, zahájený výzvami k odstranění pochybností ze dne 9. 8. 2017 vedený za účelem vyměření spotřební daně z tabákových výrobků za období listopad a prosinec 2016 a leden a únor 2017 byl nezákonný.
26. Žalobkyně podala žalobu včas a soud jí neshledal nepřipustnou.
27. Je-li nezákonný zásah spatřován v postupu k odstranění pochybností zahájeného výzvami, je v žalobě zapotřebí tvrdit a prokázat, že tento postup nebylo možné zahájit či provádět, což je třeba vykládat tak, že byl kupříkladu prováděn šikanózně, či vyzýval ke splnění toho, co zákon neukládá.
28. Soud považuje za potřebné zdůraznit, že zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů umožňuje vést postupy, které správce daně vybavují pravomocemi ke zjišťování rozhodných skutečností a často vstupují do soukromých oblastí daňového subjektu a cílí k uložení povinností daňovému subjektu.
29. Postup k odstranění pochybností je stanoven zákonem a je možné jej provádět v mezích zákona a jím stanovenými způsoby. Soudní ochranu zajišťuje zásahová žaloba podle § 82 a následující s.ř.s. právě pro případy vybočení ze zákonných mezí.
30. Z právní úpravy stanovené v § 82 s. ř. s. vyplývá, že musí být shledáno přímé zkrácení práv daňového subjektu v souvislosti se zvoleným postupem. Kupříkladu, že byl takový postup zahájen a veden. Soud však poukazuje na skutečnost, že použitím této žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu, nelze posuzovat zákonnost hodnocení jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu podle § 82 s. ř. s. a jejich zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti meritorního rozhodnutí o vyměření nebo doměření daně (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Aps 2/2006) dle něhož *„výzva není sto zkrátit stěžovatele přímo na jeho právech a jejím nevyhověním se stěžovatel nevystavuje riziku žádné sankce. Výzva je úkonem bezprostředně nevynutitelným a žádná práva stěžovatele proti jeho vůli přímo neomezuje ani nezkracuje. Informaci finančního úřadu, která je součástí výzvy, o možných negativních důsledcích, které stěžovatele za určitých zákonem předvídaných podmínek mohou postihnout (doměření daně podle pomůcek za použití § 31 odst. 5 d. ř.), nelze považovat za zkrácení subjektivních práv stěžovatele, jakkoli jej tato informace může znejistit a vyvolat v něm pocit jistého ohrožení. K doměření daně uvedeným způsobem by ovšem došlo rozhodnutím finančního úřadu, proti kterému stěžovatel má prostředky obrany v podobě odvolání a případného soudního přezkumu (§ 65 a násl. s.ř.s.). Ze samotné skutečnosti, že chování stěžovatele, jež je v rozporu s výzvou finančního úřadu, může vyvolat následek v podobě pro stěžovatele nepříznivého rozhodnutí – budou-li splněny podmínky pro jeho vydání, totiž nijak neplyne, že by tato výzva sama o sobě zasahovala do právní sféry stěžovatele (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65). Eufemisticky řečeno, prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení.“* Dále lze odkázat na právní názor rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 183/2014-55 ze dne 16. 11. 2016, podle kterého v bodě 42 tohoto usnesení Nejvyšší správní soud uvedl, že „... pomocí zásahové žaloby nicméně nelze docílit „předstižného“ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s.ř.s., ale jejíž zákonnost může mít význam pro posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by

na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95, podle něhož „prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat textu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení“) ... Bod 43 předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly – není výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž naopak samotné jednání správce daně při kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem; ...“.

31. Jinak řečeno předmětem řízení o zásahové žalobě není přímo obsah zjištění učiněný správcem daně, ale jednání správce daně v rámci uplatňované pravomoci, zda vše bylo činěno v souladu se zákonem. Soud tudíž neposkytuje v rámci projednávání zásahové žaloby ochranu před výsledkem kontrolních zjištění. Tato zjištění jsou proto podkladem pro vydání meritorního rozhodnutí, kde je možné využít jako obranu žalobu podle § 65 odst. 1 s.ř.s., kdy vydané meritorní rozhodnutí podléhá soudnímu přezkumu právě na základě podané žaloby.
32. V rámci zásahové žaloby proti postupu správního orgánu směřujícímu k odstranění pochybností soud posuzuje, zda takový úkon zasáhl do právní sféry žalobce a zda byl činěn toliko v souladu se zákonem. Pod tíhou pochybení může soud zakázat v jeho pokračování nebo může nařídit nápravu stavu. V případě ukončení provádění úkonu může deklarovat jeho nezákonnost.
33. V žalobě proti rozhodnutí správního orgánu jsou přezkoumávány výsledky postupu správních orgánů, které byly získány postupem při odstranění pochybností, a to z hlediska jejich dostatečnosti, správnosti a spolehlivosti.
34. Oba typy žalob jsou k dispozici vedle sebe a každý slouží k jinému účelu. Zásahová žaloba posuzuje, zda je napadený úkon prováděn v souladu se zákonem, zatímco žaloba proti rozhodnutí správního orgánu posuzuje správnost a zákonnost zjištění, které jsou podkladem pro vyměřovací nebo doměřovací řízení.
35. Soud po prostudování písemností, které měl v konkrétní záležitosti k dispozici, dospěl k závěru, že s ohledem na zjištěný a podrobně popsáný skutkový stav správci daně vznikly vážné pochybnosti ohledně zdanění tabáku ke kouření, který byl u žalobce zjištěn a u něho skladován a evidován jako tabákové výrobky, doutníky ZERA. Správcem daně zjištěné indicie vypovídaly o tom, že u tabákových výrobků, tabáku ke kouření se jedná o výrobky neznačené, které dále hodnotil, že jedná se o výrobky nezdaněné, neboť žalobkyně správci daně nepředložila doklady ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních ani provedení důkazů k prokázání zdanění těchto tabákových výrobků nenavrhl. Daňové řízení vede správce daně a jeho úkolem je správné stanovení a vybrání daně podle § 1 odst. 2 daňového řádu.
36. Žalobkyně zpochybňovala zákonnost postupu správce daně k odstranění pochybností zahájeného výzvou k podání daňového tvrzení ke spotřební dani podle § 145 daňového řádu. Toto ustanovení normuje, že nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně žalobce k jeho podání podle § 145 daňového řádu.
37. Nevyhoví-li daňový subjekt ve stanovené lhůtě výzvě k podání řádného daňového tvrzení, může správce daně předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši nula. Povinností správce daně je setrvale sledovat předpoklady pro vznik nebo

trvání daňové povinnosti a činit proto takové úkony, aby daňový subjekt své povinnosti splnil (§ 9 odst. 3 daňového řádu). Správce daně v konkrétním případě těmito zjištěními disponoval, a proto jeho postup byl proveden v souladu se zákonem a o nezákonný zásah se nejednalo.

38. V této souvislosti lze, jak již bylo výše uvedeno, připomenout závěr rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2020, č. j. 9 Afs 234/2019-38, který zamítl kasační stížnost proti usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 7. 2019, č. j. 50 Af 22/2017-101 ve znění opravného usnesení ze dne 20. 8. 2019, č. j. 50 Af 22/2017-112, a který hodnotil jako správný závěr krajského soudu, že přestože je stěžovatelka v postavení plátce spotřební daně a výzva podle § 145 daňového řádu byla namístě, určující pro zásah do jejích hmotných práv, bude až výsledek nalézacího řízení, proti kterému bude moci brojit. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud sice hodnotil postup žalovaného při vydání výzvy k podání daňového přiznání, závěry v něm vyslovené však souvisí a jsou aplikovatelné i na hodnocení postupu žalovaného při vydání navazující výzvy, kterou vydal postupem při odstranění pochybností, které navazovaly na skutečnost, že u žalobce bylo postupem podle § 145 daňového řádu dovozeno, že podal daňové přiznání ve výši nula. Nejvyšší správní soud uzavřel v bodě 41 tohoto rozsudku, že výzva k podání přiznání (řádného či dodatečného) není sama o sobě způsobilá zasáhnout práva daňového subjektu. Pokud totiž daňový subjekt s obsahem výzvy kvalifikovaně nesouhlasí (jak tomu bylo i v projednávané věci) má dle závěrů uvedených ve shora označeném rozsudku plné právo se zjištěními správce daně polemizovat, vyjádřit se k nim, má právo předkládat svá vlastní tvrzení a k těmto tvrzením navrhnout důkazy. Má také právo, aby právní posouzení věci bylo podrobeno odvolacímu přezkumu v plné apelaci. Teprve pravomocným rozhodnutím o stanovení daně příslušný správní orgán konečným způsobem určí práva a povinnosti daňového subjektu. Proti tomuto rozhodnutí se lze bránit správní žalobou podle § 65 s.r.s.
39. Ze spisu je v dané věci zřejmé, že správce daně tomuto požadavku vyhověl. Nesouhlasné vyjádření k výzvě k podání řádného daňového tvrzení posoudil v souladu s § 145 odst. 1 daňového řádu jako tvrzení ve výši nula. O tomto posouzení byla žalobkyně opakovaně informována. Žalobkyni nebyla vyměřena daň podle pomůcek. Správce daně pokračoval v nalézacím řízení a zahájil postup podle § 89 daňového řádu. Výzva žádné změny v hmotněprávním postavení žalobkyně nevyvolala, a proto není prvním úkonem, kterým by žalobkyni byla stanovena daňová povinnost. Hmotná práva žalobkyně mohla být dotčena případným výsledkem nalézacího řízení, které bylo ukončeno vydáním rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2018, č. j. 20855-2/2018-900 000-311, proti kterému podala žalobkyně žalobu, o které Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl dne 21. 10. 2020 pod č. j. 59 Af 1/2019-95.
40. Pro posouzení důvodnosti žaloby je podstatné vzít v úvahu charakter žaloby na ochranu před nezákonným zásahem a zdůraznit, že je pouze subsidiárním prostředkem ochrany v případech, kdy žalobce nemá k dispozici žádné jiné právní prostředky. Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi ustáleně akcentuje, že v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu. Účelem žaloby proti nezákonnému zásahu obecně není přezkum procesního postupu správního orgánu ve správním řízení. K tomu slouží řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí. Kupříkladu lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 34/2014-39, kde Nejvyšší správní soud uvedl, že „v případech, kdy je vedeno řízení, jež výsledkem je vydání rozhodnutí, je vyloučeno, aby se adresát rozhodnutí domáhal

ochrany před právními následky takového rozhodnutí žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s., neboť má možnost domáhat se ochrany podle § 65 a násl. s. ř. s. Dále platí, že přezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudnímu řádu správního (kupříkladu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007-256).“

41. Po posouzení konkrétního postupu správce daně soud dospěl k závěru, že vydání výzev k odstranění pochybností nebylo nezákonným zásahem žalovaného. Žalobkyně sice tvrdila, že tabák ke kouření zdanila vylepením nálepek pro doutníky, přesto však své tvrzení nedoložila způsobem stanoveným v § 5 zákona o spotřebních daních. Výzvou bylo žalobkyni umožněno seznámit se s náhledem a hodnocením předmětné záležitosti daňovými orgány a případně mohla za této situace nabídnout důkazy na podporu svých tvrzení o zdanění výrobků, neboť bylo zjištěno, že údaje, které předkládala, byly neúplné a nedostačující. Postup k odstranění pochybností je procesním nástrojem, který mohl správce daně použít, pokud měl konkrétní pochybnosti o správnosti a úplnosti žalobkyní uvedených tvrzení. Správce daně věděl a prokázal, že žalobkyně disponovala neznačenými tabákovými výrobky a s jí předloženým názorem, kterým tvrdila opak, se žalovaný neztotožnil. Postup k odstranění pochybností je způsob, který správce daně použije tehdy, kdy má konkrétní pochybnosti. Taková situace byla v dané věci zjištěna, tyto pochybnosti se vázaly k postupu žalovaného, který byl potvrzen jako správný, výše citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu a navazoval na závěr, že žalobkyně uvedla nulovou daňovou povinnost. O tomto skutkovém stavu vznikly daňovému orgánu pochybnosti, a proto postup podle § 89 daňového řádu správně zahájil a nebyl tudíž nezákonným zásahem.
42. Jak bylo rovněž výše popsáno, nový přezkum správní žaloby soud provádí poté, kdy jeho původní rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 1. 2021 pod č. j. 4 Afs 283/2018-83. Při svém rozhodování se soud řídil závazným právním názorem, který byl v tomto rozsudku Nejvyšším správním soudem vysloven. Soud znovu posoudil důvodnost žaloby na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, který žalobkyně spatřovala v nezákonně zahájených postupech k odstranění pochybností na spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2016 až únor 2017 výzvami ze dne 9. 8. 2017. S ohledem na závěr vyslovený Nejvyšším správním soudem ohledně vztahu mezi značením tabákových výrobků, tabákovými nálepkami a vznikem daňové povinnosti podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních soud posuzoval prokázání zdanění posuzovaných tabákových výrobků. Soud dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné. Zvažoval přitom naplnění požadavků stanovených v § 5 zákona o spotřebních daních. Podle § 5 odst. 1 věty první zákona platí, že na daňovém území ČR 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. Ustanovení § 5 odst. 2, 3 a 4 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. Proto zákon o spotřebních daních klade na vedení přesné dokumentace zvláštní požadavky, aby bylo možné posoudit, zda skutečně byla spotřební daň za konkrétní množství vybraných výrobků řádně uhrazena, jinak řečeno, právě daňové doklady slouží k individualizaci jinak druhově určeného zboží.

K tomu lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009 č. j. 1 Afs 81/2009-68 či ze dne 27. 9. 2016 č. j. 1 Afs 133/2016-32.

43. Uvedené ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních představuje ve vztahu k § 93 odst. 1 daňového řádu ustanovení speciální. Podle § 91 odst. 1 daňového řádu lze užít jako důkazních prostředků všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, 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 však předpokládá výslovně jako důkazní prostředek k prokázání zdanění vybraných výrobků daňový doklad, respektive doklad o prodeji, či doklad o dopravě, který obsahuje veškeré zákonem požadované náležitosti. Ustanovení § 106 zákona o spotřebních daních normuje prokázání zdanění tabákových výrobků, které stanoví nad rámec ustanovení § 5 téhož 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 na místo spotřební daně celkem uvést cenu pro konečného spotřebitele. Ustanovení § 106 je ustanovením speciálním ve vztahu k § 5 odst. 2 písm. d), § 5 odst. 3 písm. d) a § 5 odst. 4 písm. d) zákona. Jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 3 Afs 1/2019 ze dne 26. 11. 2020 k prokázání zdanění tabákových výrobků, musí kontrolovaná osoba předložit doklady podle § 5 téhož zákona a současně musí být dané výrobky označeny platnou tabákovou nálepkou. Nejvyšší správní soud v této souvislosti přisvědčil závěru, že tabákové nálepky samy o sobě zákonem předvídaným způsobem prokázáním zdanění nejsou. Tabáková nálepka je nástrojem usnadňujícím 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 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 jedná se o originální výrobek. To však ještě neznamená, že osoba, u níž jsou neznačené tabákové výrobky zjištěny, nemůže prokázat, že by se jednalo o výrobky zdaněné. K tomu účelu slouží právě doklady uvedené v § 5 zákona. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud také upozornil, že je třeba odlišit situaci, kdy dochází kupříkladu ke zvýšení sazby spotřební daně v okamžiku zdanění výrobků a k okamžiku jejich kontroly, od situace, kdy se zkoumá, zdanění výrobků, u nichž po odebrání vzorku bylo zjištěno, že se jedná o výrobek jiný, s odlišným nomenklaturním zařazením.
44. Žalobkyně takové doklady ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních správci daně nepředložila, a tudíž neprokázala zdanění tabákových výrobků – tabáku ke kouření. Argumentace že výrobky byly označeny nálepkami pro jiný druh výrobku – doutníky ZERA, nemůže ve smyslu požadavků § 5 zákona o spotřebních daních obstát.
45. Soud vycházel z právního názoru Nejvyššího správního soudu, který potvrdil, že zjištění neznačených výrobků či tabákových výrobků, které jsou označeny tak, že se považují za neznačené (což je případ žalobkyně), vyvolává „pouze“ důvodné podezření, že se pravděpodobně jedná o tabákové výrobky, které zdaněny nebyly. Jak bylo řečeno, tabáková nálepka 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. Žalobkyně měla možnost prokázat doklady uvedenými v § 5 zákona, že se skutečně jedná o výrobky

řádně zdaněné. Na základě výsledku dokazování kdy žalobkyně zdanění výrobků neprokázala, došlo k uzavření vyměřovacího řízení, které bylo zahájeno napadenými výzvami k odstranění pochybností. Výsledek tohoto řízení vyústil ve vydání platebních výměrů, které žalobkyně napadla opravným prostředkem a posléze žalobou před správním soudem i kasační stížností proti vydanému rozsudku.

46. Současně je třeba přihlédnout i k faktu, že jelikož žalobkyně uváděla do volného oběhu tabák ke kouření, který byl označen tabákovou nálepkou určenou pro doutník a žalovanému nepředložila žádný jiný důkaz o zdanění tabákového výrobku tabáku ke kouření, zahájil správce daně správně vyměřovací řízení a nikoli řízení doměřovací. Vyměřovací a doměřovací řízení tvoří v rámci řízení nalézacího materiálně jeden celek. Jejich společným cílem je správné stanovení daně. Institut doměření daně pak představuje ve vztahu k obecným opravným prostředkům specifický nástroj daňového řízení, jímž lze změnit (doplnit) výsledek již pravomocně ukončeného daňového řízení (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 12/2017-51 z 28. 11. 2018). Jak bylo výše uvedeno, Nejvyšší správní soud potvrdil zákonnost výzev žalovaného, kterými žalobkyni vyzval k podání daňového přiznání, tzn. označil postup, který tvrzenému nezákonnému zásahu spočívajícímu v zahájení postupu k odstranění pochybností na spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad a prosinec 2016 a ledne a únor 2017 předcházel, za zákonný. Z toho důvodu taktéž navazující postup týkající se odstranění pochybností dle ustanovení § 89 daňového řádu není v rozporu se zákonem. V rámci tohoto postupu nebyl překročen zákonný rámec dopadající na předmětnou problematiku. Z toho důvodu není pro věc využitelný ani odkaz žalobkyně na článek Mgr. J. Ž. pracovníka Celní správy ČR. Žalobkyně nevzala v úvahu, že článek se týká případu, kdy daňový subjekt do volného oběhu uváděl tabákový výrobek – cigarety označené starou tabákovou nálepkou, avšak jednalo se o stejný předmět daně.
47. Soud taktéž poukazuje na odůvodnění výzev ze dne 9. 8. 2017, z nichž je zřejmé, že správce daně žalobkyni vysvětlil odkazem na příslušná ustanovení zákona o spotřebních daních, jakož i výsledky konkrétních zjištění, že žalobkyně uváděla do volného daňového oběhu jiný předmět daně z tabákových výrobků, než jaký deklarovala a uváděla do volného oběhu s tabákovou nálepkou pro doutníky. Podle odborného posouzení odebraných vzorků se jednalo o tabák ke kouření, který je zdaňován podle § 10 zákona o spotřebních daních a daň se vypočte jako součin základu daně a sazby daně stanovené pro příslušný vybraný výrobek. Základem daně u tabákových výrobků - tabáku ke kouření je množství vyjádřené v kilogramech (§ 102 odst. 3 zákona o spotřebních daních). Tabák ke kouření je podle ustanovení § 104 odst. 1 zákona o spotřebních daních zdaňován pevnou sazbou daně 2 185 Kč za jeden kilogram a výše daně se podle ustanovení § 104 odst. 2 téhož zákona vypočítá jako součin základu daně a pevné sazby daně, přičemž pro výpočet tabáku ke kouření je rozhodující hmotnost tabáku ke kouření v okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Žalobkyně nevyhověla ve stanovené lhůtě výzvě správce daně a nepodala daňové přiznání, proto správce daně ve smyslu § 145 odst. 1 daňového řádu vytvořil předpoklad, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši nula. Správci daně vznikly z toho důvodu pochybnosti, které vyjádřil ve výzvách ze dne 9. 8. 2017. Žalobkyně byla poučena, že daňový subjekt je oprávněn do patnácti dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Žalobkyně požádala o prodloužení lhůty do 30. 9. 2017, které bylo vyhověno. Žalobkyně k výzvám k odstranění pochybností poskytla dne 2. 10. 2017 své vyjádření. Tímto

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

vyjádřením se správce daně zabýval a dne 28. 11. 2017 sdělil žalobkyni výsledek postupu k odstranění pochybností. Platební výměr následoval dne 28. 12. 2017, přičemž tyto výsledky postupu k odstranění pochybností, jakož i zákonnost platebního výměru, byly řešeny v řízení o žalobě proti meritornímu rozhodnutí.

48. Soud proto uzavřel, že neshledal naplnění podmínek stanovených v § 82 s. ř. s. pro deklaraci nezákonného zásahu na základě argumentace žalobkyně, jednak uvedené v žalobě a posléze soudu přednesené v dalším soudním řízení. Žalobkyně neprokázala naplnění podmínek pro deklaraci nezákonného zásahu, neboť výzvy, které byly vydány, soud neshledal nezákonnými. Žalobkyně ani neprokázala v této souvislosti zkrácení na svých právech. Soud po věcném projednání žaloby uzavřel, že se v případě žalovaných výzev nejednalo o nezákonný zásah.

VI. Závěry a náklady

49. Na základě shora uvedeného dospěl soud k závěru, že žaloba důvodná nebyla, a proto ji podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
50. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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 nejbližší 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 30. června 2021

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu