ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobkyně: **Philip Morris ČR a. s.**, IČO 14803534
sídlem Vítězná 1, 284 03 Kutná Hora
zastoupena advokátkou JUDr. Ing. Hanou Skalickou, Ph.D., BA
sídlem Pod Oborou 907, 293 06 Kosmonosy

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 2. 2019, č. j. 2606-2/2019-900000-311, č. j. 2609-2/2019-900000-311 a č. j. 2607-2/2019-900000-311,

takto:

I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2019, č. j. 2606-2/2019-900000-311, č. j. 2609-2/2019-900000-311 a č. j. 2607-2/2019-900000-311, se ruší a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**

II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 56 691,39 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně, JUDr. Ing. Hany Skalické, Ph.D., BA.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se třemi žalobami podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanými dne 24. 4. 2019, domáhá zrušení tří v záhlaví označených rozhodnutí ve znění jejich opravy podle § 104 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (viz čl. XI bod 1 zákona č. 170/2017 Sb.; dále jen „daňový řád“) provedené rozhodnutími ze dne 16. 4. 2019, č. j. 2606-3/2019-900000-311, č. j. 2609-3/2019-900000-311 a č. j. 2607-3/2019-900000-311, (dále jen „napadená rozhodnutí“), jimiž žalovaný podle §

116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změnil platební výměry Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 4. 2018, č. j. 78153/2018-610000-32.4, č. j. 78143/2018-610000-32.4 a č. j. 78130/2018-610000-32.4 (společně též jako „prvostupňová rozhodnutí“), tak, že část výroku tvořenou slovy „... *u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit dle ustanovení § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních a daňový subjekt se stal plátcem spotřební daně dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních*.“ nahradil slovy „ ... *u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit dle ustanovení § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních a daňový subjekt se stal plátcem spotřební daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních*.“ Prvostupňovými rozhodnutími správce daně vyměřil žalobkyni podle § 101, § 139 odst. 1 a § 147 daňového řádu spotřební daň z tabákových výrobků, a to: (1) platebním výměrem ze dne 20. 4. 2018, č. j. 78153/2018-610000-32.4, za zdaňovací období duben 2015 částku 1 146 701 Kč; (2) platebním výměrem ze dne 20. 4. 2018, č. j. 78143/2018-610000-32.4, za zdaňovací období únor 2015 částku 16 148 005 Kč; a (3) platebním výměrem ze dne 20. 4. 2018, č. j. 78130/2018-610000-32.4, za zdaňovací období leden 2015 částku 8 485 586 Kč.

2. Správce daně vyměřil spotřební daň z drceného tabáku ke kouření MYV L&M RED T03 90 a MYV L&M BLUE T03 90 určeného k ručnímu balení cigaret, jejž žalobkyně vyrobila a uvedla do volného daňového oběhu ve zdaňovacích obdobích leden 2015, únor 2015 a duben 2015, ve válcových papírových dózách s nasazovacím víčkem, pod kterým byla umístěna napevno přichycená aluminiová fólie, přičemž toto spotřebitelské balení bylo napevno zabaleno do průhledné celofánové fólie (dále jen „tabákové výrobky“). Žalobkyně umístila tabákové nálepky z části na dózu s tabákovými výrobky a z části na nasazovací krycí víčko, přičemž podle správce daně musí být tabáková nálepka umístěna výhradně na aluminiovou fólii, neboť pouze tímto způsobem dojde při otevírání tabákových výrobků k poškození tabákové nálepky podle § 116 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 9. 1. 2019 (dále jen „zákon o spotřebních daních“) a § 2 odst. 3 vyhlášky Ministerstva financí č. 467/2003 Sb., o používání tabákových nálepek při značení tabákových výrobků, ve znění účinném do 14. 2. 2019 (dále jen „vyhláška č. 467/2003 Sb.“).

3. Vzhledem k tomu, že problematika umisťování tabákových nálepek na tabákové výrobky podle § 116 odst. 4 zákona o spotřebních daních a § 2 odst. 3 vyhlášky č. 467/2003 Sb. je rozhodující pro posouzení důvodnosti všech tří žalob směřujících proti napadeným rozhodnutím, soud usnesením ze dne 18. 12. 2020, č. j. 55 Af 11/2019-58, spojil řízení vedená u Krajského soudu v Praze pod sp. zn. 55 Af 11/2019, 54 Af 11/2019 a 51 Af 6/2019 ke společnému projednání.

II. Obsah žalob a ostatních podání účastníků

4. Žalobkyně v žalobách nejprve shrnula dosavadní průběh daňového řízení. Daňové řízení o vyměření spotřební daně z tabákových výrobků bylo zahájeno z podnětu celního úřadu prošetřujícího správní delikt, neboť měl podezření, že žalobkyně označila tabákové výrobky tabákovými nálepkami chybně (pozn. soudu – dne 1. 7. 2017 nabyl účinnosti zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, jenž sjednotil terminologii pro deliktní správní jednání tak, že se od tohoto data jedná o „přestupek“). Správnost umístění tabákových nálepek se zkoumala místním šetřením. Vzhledem k tomu, že správce daně dospěl k závěru, že tabákové nálepky jsou umístěny nesprávně, rozhodl se zajistit všechny tabákové výrobky žalobkyně nacházející se v kontrolovaných skladech. Se žalobkyní bylo dne 8. 10. 2015 zahájeno řízení o přestupku a až následně téměř

s ročním odstupem s ní bylo zahájeno i řízení o vyměření daně. Pokud jde o přestupkové řízení, v něm byla žalobkyni uložena pokuta a trest propadnutí zajištěných výrobků (rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2018, č. j. 13291-2/2018/900000-04). Žalobkyně proti němu podala správní žalobu, které byl přiznán odkladný účinek (pozn. soudu – Krajský soud v Praze svým rozsudkem ze dne 24. 9. 2020, č. j. 55 Af 12/2018-116, posléze rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení). Dále žalobkyně uvedla, že se zajištěnými tabákovými výrobky nemohla nijak manipulovat. Podala proto podle § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních žádost o likvidaci tabákových nálepek pod úředním dozorem, ale správce daně dvěma žádostem nevyhověl a o třetí žádosti nebylo ke dni podání žalob rozhodnuto. Proti rozhodnutím žalovaného, kterými byla potvrzena rozhodnutí o nevyhovění těmto dvěma žádostem (rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2017, č. j. 53250-2/2017-900000-302, a ze dne 11. 1. 2018, č. j. 2305/2018-9000000-032), podala žalobkyně žaloby (pozn. soudu – Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 21. 8. 2020, č. j. 45 Af 30/2017-50, i zde rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení).

5. V prvé řadě žalobkyně namítá, že rozhodnutí o přestupku je podle § 99 odst. 2 daňového řádu předběžnou otázkou pro řízení o vyměření daně. Správce daně proto postupoval v rozporu s právními předpisy, pokud řízení o vyměření daně nepřerušil do pravomocného skončení řízení o přestupku.

6. Především však žalobkyně namítá, že uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Na tuto skutečnost žalobkyně poukazovala již v průběhu daňového řízení a podala proti postupu žalovaného žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu podle § 82 s. ř. s. vedenou u Krajského soudu v Praze pod sp. zn. 54 Af 3/2019 (pozn. soudu – usnesením ze dne 18. 11. 2019, č. j. 54 Af 3/2019-29, byla však tato žaloba odmítnuta). Podle žalobkyně platí, že podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí tří let s tím, že podle § 116 odst. 1 zákona o spotřebních daních plní objednávka tabákových nálepek funkci daňového přiznání. Žalobkyně podala objednávky tabákových nálepek a prvostupňová rozhodnutí jí byla doručena až po uplynutí lhůty ke stanovení daně, neboť v tomto případě nedošlo k prodloužení či přerušení lhůty podle § 148 odst. 2 a 3 daňového řádu.

7. Žalobkyně též namítá, že výzvy k podání řádných daňových přiznání jsou nicotné a nejsou způsobilé vyvolat jakékoli právní účinky. Nicotnost výzev k podání řádných daňových přiznání má za následek nicotnost všech na ně navazujících úkonů, tedy i daňové kontroly a prvostupňových rozhodnutí. Žalobkyně v tomto ohledu odkazuje na závěr Nejvyššího správního soudu, podle kterého platí, že je-li dodatečný platební výměr nicotný, tak následná rozhodnutí nelze považovat za úkony směřující k vyměření daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2003, č. j. 6 A 38/2002-53, jenž se na nyní projednávaný případ aplikuje podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001-96, č. 793/2006 Sb. NSS). Nicotné rozhodnutí je rozhodnutím pouze zdánlivým, protože vůbec neexistuje a nevyvolává právní účinky.

8. Výzvy k podání řádných daňových přiznání jsou podle žalobkyně nicotné, neboť podle § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozpornými a právně i fakticky neuskutečnitelnými. Žalovaný totiž postupoval tak, že vyzval žalobkyni, aby podala řádná daňová přiznání, což je požadavek nesplnitelný, protože za příslušná zdaňovací období podala objednávky tabákových nálepek, a podle § 116 odst. 1 zákona o spotřebních daních tak řádná daňová přiznání podala. Správce daně proto

postupoval v rozporu s právními předpisy a žalobkyni měl namísto toho vyzvat k podání dodatečných daňových přiznání. Na tuto skutečnost žalobkyně správce daně upozorňovala i v odpovědi na výzvu k podání řádných daňových přiznání, ten její odpověď však nesprávně vyhodnotil jako podání řádných daňových přiznání a zahájil postup k odstranění pochybností. Žalobkyně přitom v tomto ohledu dodává, že ačkoli jako přílohu k odpovědi na výzvy k podání řádných daňových přiznání podala i „nulové" daňové přiznání, učinila tak pouze z procesní opatrnosti, aby nebyla stavena daň podle pomůcek (§ 145 odst. 1 daňového řádu). Trvá na tom, že nemá povinnost podat řádná daňová přiznání. Dále podle ní nicotnost výzev k podání řádných daňových přiznání způsobuje i skutečnost, že správce daně tvrdil, že žalobkyně se stala plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, a má tak povinnost se ke spotřební dani zaregistrovat. Žalobkyně je však zaregistrována již od 10. 12. 2003, a je tedy z logiky věci nesmyslné, aby se zaregistrovala napodruhé. V daňovém řízení správci daně opakovaně předkládala osvědčení o své registraci. Nesprávnost postupu správce daně při vydání výzev k podání řádných daňových přiznání podle žalobkyně vyplývá i z interní komunikace správce daně. Žalobkyně proto uzavírá, že jelikož daň již byla vyměřena v roce 2015 a na základě objednávek tabákových nálepek plnících úlohu daňového přiznání byly vydány platební výměry, nelze po více než roce a půl zahajovat další vyměřovací řízení. Správce daně mohl zahájit toliko doměřovací řízení a vyzvat podle § 145 odst. 2 daňového řádu žalobkyni k podání dodatečných daňových přiznání. Obdobně tak neměly být platební výměry vydány na základě § 139 daňového řádu týkajícího se vyměřovacího řízení, ale na základě § 143 daňového řádu týkajícího se doměřovacího řízení. Pro nicotnost výzev k podání řádných daňových přiznání jsou pak podle § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu nicotné i další úkony. S námitkou nicotnosti výzev k podání řádných daňových přiznání se žalovaný navíc podle žalobkyně v napadených rozhodnutích vypořádal nedostatečně, protože pouze sdělil, že je nevydal věcně nepříslušný správní orgán, a vadou nicotnosti tedy netrpí.

9. Dále žalobkyně uvádí, že řádně deklarovala spotřební daň, neboť podala objednávku tabákových nálepek, správce daně k těmto objednávkám vydal platební výměry a žalobkyně daň řádně a včas uhradila umístěním tabákových nálepek. Jejich pravost nebyla zpochybňována. Zahájení vyměřovacího řízení je tak podle žalobkyně zcela nesmyslné, protože se podle § 118 odst. 10 a § 116 odst. 2 a 4 zákona o spotřebních daních spotřební daň hradí již odběrem tabákových nálepek. Správce daně podle žalobkyně vystavil prvostupňové rozhodnutí pro již zaplacenou daň.

10. V této souvislosti pak žalobkyně poukazuje na účelovou změnu právní kvalifikace žalovaným, jenž ve výrocích napadených rozhodnutí vyměřil spotřební daň z tabákových výrobků na základě § 4 odst. 1 písm. f) a § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních namísto ve výrocích prvostupňových rozhodnutí aplikovaných § 4 odst. 1 písm. a) a § 9 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Správce daně jakožto orgán prvního stupně aplikoval na daný případ ustanovení zákona o spotřebních daních vztahující se na „výrobce" tabáku, zatímco žalovaný tento názor překvalifikoval a aplikoval na daný případ ustanovení zákona o spotřebních daních vztahující se na „skladovatele". Žalobkyně přitom namítá, že je třeba ji považovat za výrobce tabákových výrobků a že žalovaný k této změně přistoupil pouze z toho důvodu, aby objednávky tabákových nálepek neplnily funkci řádného daňového přiznání, a bylo tak přípustné podat výzvy k podání řádných daňových přiznání. Žalobkyně se však domnívá, že tento postup není v souladu

s právními předpisy. S ohledem na výše uvedené tak podle žalobkyně vůbec nebyly splněny podmínky pro vydání napadených rozhodnutí.

11. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný danou problematiku ani neposoudil v souladu s hmotněprávními předpisy, neboť tabákové nálepky byly podle jejího názoru použity správně. K jejich umístění došlo na jednotková balení tabáku a pod průhledný přebal tak, že při otevření balení dojde k poškození tabákové nálepky. Při místním šetření bylo zjištěno, že pokud je výrobek otevírán podle návodu žalobkyně jakožto výrobce, tak dojde k poškození tabákové nálepky (krycí víčko se musí pootočit podle znázorněné šipky, čímž dojde k poškození tabákové nálepky). Svědek J. V. vypověděl, že všechny testy prováděné žalobkyní před uvedením tabákových výrobků do oběhu prokázaly, že při zachování doporučeného postupu dojde k porušení tabákové nálepky. Ze zjištění z daňové kontroly sice vyplývá, že pokud by se spotřebitel neřídil postupem uvedeným v návodu, tak k poškození tabákové nálepky dojít nemusí, je ovšem podle žalobkyně nepřiměřené požadovat, aby se tabáková nálepka poškodila v každém myslitelném případě. K poškození tabákové nálepky nedošlo pouze v případech, kdy se dóza otevírala velice opatrně s úmyslem kontrolující osoby tabákovou nálepku nepoškodit. Totéž se může stát i v případě běžné krabičky cigaret, neboť ty lze z krabičky vytáhnout i jiným než oficiálním a výrobcem schváleným způsobem.

12. Způsob umisťování tabákových nálepek žalobkyně konzultovala i se žalovaným, a byla tedy v dobré víře, že postupuje v souladu s právními předpisy. Tato skutečnost byla prokázána svědeckými výpověďmi uskutečněnými během daňové kontroly. Svědek J. N. vypověděl, že všechna jednání probíhala s Ing. J. D. – ředitelkou Odboru 23 – Daní Generálního ředitelství cel (dále jen „ředitelka odboru GŘC“) jakožto nejvýše postavenou osobou zabývající se touto problematikou, popřípadě s jinými zaměstnanci. Jednání byla vedena bez záznamů. Ředitelka odboru GŘC ve své výpovědi dne 31. 10. 2017 vypověděla, že se zástupci žalobkyně konzultovala mnoho různých témat. Většina jednání probíhala v budovách žalovaného, ale některá z nich byla spojena i s demonstracemi způsobů umístění tabákových nálepek v daňovém skladu v Kutné Hoře. Pokud se jednání týkala celého trhu a účastnily se jich i jiné společnosti, tak probíhala na Ministerstvu financí. Svědkyně dále vypověděla, že její odbor se značením tabáku ke kouření ve válcových dózách zabýval několikrát, přičemž toto téma bylo vždy problematické z hlediska svého řešení; nebylo však významné z hlediska rozsahu daňových úniků. Dohodly se, že žalobkyně tabákovou nálepku umístí přes hranu víčka na tělo dózy a na druhou stranu dózy upevní plastovou „přelepku“, jež měla zpevnit uchycení víčka tak, aby při běžném otevírání dózy došlo k přetržení tabákové nálepky. Na „přelepce“ se mělo naznačit, jak má spotřebitel balení tabákových výrobků otevřít. Dále ředitelka odboru GŘC doporučila, aby byla „přelepka“ ještě barevně zvýrazněna. Ačkoli si ředitelka odboru GŘC přesně nepamatovala značku tabáku, byla schopna rozpoznat tvar dózy, druh víčka a přesný způsob aplikace tabákové nálepky. Žalobkyně ze svědecké výpovědi ředitelky odboru GŘC dovozuje, že z toho, jak popsala tabákové výrobky a upevnění tabákové nálepky, jednoznačně vyplývá, že žalobkyně postupovala v souladu s jejími předchozími doporučeními (např. tabákové nálepky na tabákových výrobcích mají na protilehlé straně umístěnou tuto „přelepku“).

13. K námitce správce daně, že doporučení ředitelky odboru GŘC byla pouze jejím osobním názorem, žalobkyně dodává, že neměla jinou možnost, jak si ověřit správnost svého postupu, neboť zákon o spotřebních daních neumožňuje požádat o závazné posouzení podle § 132 daňového řádu. Z etického kodexu celníka vyplývá, že nikdo nemá uvádět

daňové subjekty v omyl, a nemohlo se tedy v tomto ohledu jednat pouze o osobní názor ředitelky odboru GŘC, pokud se žalobkyní opakovaně jednala i prostřednictvím své pracovní e-mailové adresy. Žalobkyně žádala správce daně, aby e-mailovou složku ředitelky odboru GŘC pro účely tohoto řízení zpřístupnil, aby bylo možné ověřit, zda svědkyně potvrdila správnost umístění tabákové nálepky, ale správce daně to odmítl, neboť by to zasáhlo do práv na ochranu osobnosti svědkyně. Ohledně toho, zda by souhlasila se zpřístupněním těchto zpráv, však svědkyni již nikdo neoslovil. Obdobné neformální konzultace probíhaly i s jinými daňovými subjekty a žalovaný se jimi cítil být vázán. Žalobkyně se těmito pokyny řídila, čehož si byla vědoma i ředitelka odboru GŘC, jež výslovně vypověděla, že *„ze strany účastníka řízení byla až úzkostlivá snaha mít vše v naprostém pořádku“*. S ohledem na výše uvedené tak žalobkyně konstatovala, že jednala v dobré víře v zákonnost svého postupu.

14. Žalobkyně zpochybňuje i závěr žalovaného, že k otevření dózy dojde až odstraněním aluminiové fólie umístěné pod krycím víčkem a tabáková nálepka by tak měla být připevněna na tuto fólii. Pokud by byla tabáková nálepka umístěna na aluminiové fólii, tak by tabákovou nálepku nebylo možné zkontrolovat bez toho, aniž by se vybalila ze spotřebitelského balení. Při takovém umístění tabákové nálepky na aluminiovou fólii však tabáková nálepka nebude plnit funkci bezpečnostního prvku podle § 8 (následně vydané) vyhlášky č. 261/2016 Sb., o tabákových výrobcích.

15. Žalobkyně též poukazuje na to, že podle pozdější právní úpravy účinné ode dne 1. 4. 2019 (novela zákona o spotřebních daních provedená zákonem č. 80/2019 Sb.) je rozlišováno mezi nesprávně značenými výrobky a neznačenými výrobky. Neznačeným výrobkem je podle pozdější právní úpravy pouze výrobek bez tabákové nálepky a vyměřovací řízení by se již podle pozdější právní úpravy v projednávané věci vůbec nezahajovalo s tím, že by mohlo dojít pouze k doměření daně ve výši rozdílu mezi uhrazenou částkou daně a částkou, která měla být uhrazena. Pozdější právní úprava také nevyžaduje poškození tabákových nálepek, a žalobkyně tedy v souladu s prováděcími předpisy (vyhláška č. 110/2018 Sb., o tabákových nálepkách, a vyhláška č. 82/2019 Sb., o tabákových nálepkách) splnila nově stanovená pravidla pro umisťování tabákových nálepek, neboť tabáková nálepka byla nalepena rubovou stranou na jednotkové balení určené k přímé spotřebě způsobem, který vylučuje její opakované použití. Pozdější právní úprava podle žalobkyně pouze reagovala na předchozí nejasnosti a zjednodušila správní praxi žalovaného. Jedná se tak o pouhé „zhmotnění“ dvou metodických stanovisek žalovaného (Stanoviska Odboru 23 – Spotřebních daní GŘC k problematice značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami ze dne 22. 10. 2007 a Stanoviska GŘC k problematice zdaňování tabákových výrobků, které jsou považovány za neznačené, ze dne 10. 10. 2007). S ohledem na pozdější právní úpravu žalobkyně konstatuje, že vyměření daně je dalším trestem a podle čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, která byla jako součást ústavního pořádku České republiky vyhlášena usnesením předsednictva České národní rady pod č. 2/1993 Sb., (dále jen „Listina“) by se k pozdější právní úpravě mělo přihlížet, protože je pro ni příznivější.

16. Ve vztahu ke způsobu používání tabákových nálepek žalobkyně též připomíná, že jakožto výrobce tabákových výrobků má zájem na tom, aby tabákové výrobky nebyly zaměnitelné a zneužitelné. Z takového protiprávního jednání by měl výhodu pouze černý trh, nikoliv žalobkyně. Možnost zneužití tabákových výrobků byla v průběhu daňové kontroly testována a správce daně dospěl k závěru, že je velmi nízká až prakticky neproveditelná. Balení by při opětovném naplnění již nemohlo působit dojmem

originálního balení, jelikož by v něm chyběla aluminiová fólie, která je umístěna pod krycím víčkem.

17. Dále žalobkyně namítá, že v případě opětovného vyměření spotřební daně k tabákovým výrobkům dojde k dvojímu, a v některých případech k trojímu zdanění, neboť žalobkyně daň deklarovala v objednávkách tabákových nálepek a jejich hodnotu uhradila. Ke druhému zdanění týchž výrobků došlo vyměřením daně prvostupňovými rozhodnutími a k třetímu zdanění došlo v rámci kontrol a doměrků v maloobchodech. Totožné argumenty žalobkyně uplatňuje ve vztahu k porušení zásady „ne dvakrát v téže věci“, jelikož uvádí, že zahájením postupu k odstranění pochybností došlo k opakovanému vyměření daně za tentýž výrobek. První daňové řízení bylo zahájeno na základě objednávek tabákových nálepek a platebních výměrů vydaných na základě těchto objednávek a druhé daňové řízení bylo zahájeno výzvami k podání řádných daňových přiznání.

18. Žalovaný dále podle žalobkyně porušil princip dvojinstančnosti daňového řízení. Správce daně totiž ve výsledku kontrolního zjištění uvedl, že stanoviska Ministerstva financí jsou pro něho závazná a směrodatná, neboť Ministerstvo financí je nadřízenou institucí fungující jako metodický orgán. Tento závěr žalobkyně rozporuje s tím, že žalovaný je nezávislý orgán a nemusí se stanovisky Ministerstva financí řídit, neboť taková povinnost nevyplývá ze žádného právního předpisu. Dále žalobkyně poukazuje na to, že žalovaný instruoval jednotlivé celní úřady, aby byla provedena kontrola značení tabákových nálepek na dózách balení tabáku ke kouření. Při této instruktáži podrobně popsal, jak mají celní úřady postupovat vůči konkrétně identifikovaným daňovým subjektům, a uvedl příklady správného a nesprávného označení výrobků. Pokud správce daně postupoval v souladu s těmito pokyny, tak podle žalobkyně pouze převzal názor nadřízeného orgánu, aniž by sám hodnotil důkazy, čímž porušil princip jejich volného hodnocení. Nejedná se tedy pouze o metodické vedení nadřízeného orgánu, ale o přímou instruktáž, což je v rozporu se zásadami daňového řízení. I pokud by se však jednalo pouze o metodické pokyny, tak nemají obecnou závaznost a nezbavují podřízené orgány povinnosti řádně aplikovat právní předpisy.

19. Žalovaný porušil též právo žalobkyně na spravedlivý proces, neboť se během daňového řízení účelově manipulovalo se spisem. Při nahlížení do správního spisu žalobkyně zjistila, že se v něm nacházel přípis „Žádost o stanovisko – problematika opětovného vyměření spotřební daně“ ze dne 6. 10. 2015, č. j. 51169/2015-90000-231, na který bylo odpovězeno přípisem ze dne 3. 12. 2015, č. j. MF-46426/2015/1802-7, přičemž tyto přípisy nejsou součástí spisového přehledu. Při následném nahlížení žalobkyně do správního spisu tyto přípisy již nebyly součástí spisu, což podle žalobkyně svědčí o tom, že je manipulováno se spisem, čímž je porušováno její právo na spravedlivý proces podle čl. 38 odst. 2 Listiny (viz nález Ústavního soudu ze dne 26. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01).

20. Konečně, žalovaný podle žalobkyně porušil zásadu legitimního očekávání podle § 8 odst. 2 daňového řádu, neboť příslušný celní úřad nezahájil řízení o přestupku a řízení o vyměření daně se společností JT International spol. s r. o., která uváděla na trh obdobné výrobky. Žalovaný o provedení kontrol u této společnosti příslušný celní úřad požádal, ale k žádným krokům nedošlo. Žalobkyně též poukazuje rovněž na to, že k zahájení kontroly žalobkyně přitom došlo právě na základě podnětu společnosti JT International spol. s r. o.

21. Žalovaný navrhl žaloby proti napadeným rozhodnutím zamítnout. Ve svém vyjádření poukazuje na nepřehlednost žalob žalobkyně.

22. K námitkám uplynutí prekluzivní lhůty, nicotnosti napadených rozhodnutí, jiných vad řízení a nezákonnosti žalovaný dodal, že se s nimi zcela vypořádal již v napadených rozhodnutích. Ačkoliv se podstatu věci pokoušela žalobkyně zatemnit, faktem je, že ke zdanění tabákových výrobků nedošlo, protože na základě právní fikce podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních bylo na tabákové výrobky třeba nahlížet jako na neznačené.

23. K námitce žalobkyně, že řízení o přestupku je podle § 99 odst. 2 daňového řádu předběžnou otázkou, a řízení o vyměření daně tak neměla do pravomocného skončení řízení o přestupku vůbec probíhat, žalovaný uvádí, že souběžnému vedení těchto řízení žádná překážka nebrání. Ustanovení § 99 odst. 2 daňového řádu se na danou věc nepoužije, protože pro vyměření daně žalovaný nemusel posuzovat, zda byl spáchán trestný čin nebo přestupek, a nerozhodovalo se ani o otázce osobního stavu.

24. Dále žalovaný uvádí, že při posuzování hmotněprávních povinností je vždy třeba vycházet z právních předpisů účinných pro rozhodné zdaňovací období. Pozdější právní úprava ve znění zákona č. 80/2019 Sb. byla v rozhodném období neúčinná, na danou věc se tak nemůže aplikovat. Oporu pro tento závěr nelze najít ani v čl. 40 odst. 6 Listiny, jenž se vztahuje na trestní řízení, nikoliv na daňová řízení. Nadto podle žalovaného platí, že i po provedené změně zákona je jednání žalobkyně trestné, protože došlo pouze ke změně terminologického označení výrobků žalobkyně z „neznačených“ na „značené nesprávným způsobem“ a k jiné klasifikaci deliktního jednání podle nového sankčního ustanovení v § 135q odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních ve znění účinném od 1. 4. 2019. Terminologie použitá v § 3 vyhlášky č. 110/2018 Sb. i § 5 vyhlášky č. 82/2019 Sb. stanovuje obdobná pravidla jako původní právní úprava, neboť vyžaduje *„způsob nalepení, který vyloučí opakované použití tabákové nálepky“*, což svým významem, smyslem a cílem odpovídá § 2 odst. 3 vyhlášky č. 467/2003 Sb. vyžadujícím *„nalepení takovým způsobem, aby nebylo možné bez viditelného poškození tabákové nálepky balení otevřít“*. Účel umístění tabákové nálepky je tedy totožný s tím, že se má zabránit opakovanému použití tabákové nálepky, čímž se zákonodárce snaží zabránit jejich zneužití. Též podle pozdější právní úpravy je podle žalovaného třeba tabákovou nálepku poškodit. Žalovaný konstatuje, že i v řízení o přestupku nedošlo k zániku trestnosti podle čl. 40 odst. 6 Listiny; tím méně se pak tato zásada podle žalovaného může uplatnit v daňovém řízení.

25. Žalovaný postupoval v souladu s právními předpisy i při změně výroku prvostupňových rozhodnutí [namísto § 9 odst. 1 ve spojení s § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních aplikoval § 9 odst. 3 písm. e) ve spojení s § 4 odst. 1 písm. f) téhož zákona]. K tomuto postupu je žalovaný oprávněn na základě § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a žalobkyni na záměr změnit právní kvalifikaci v průběhu odvolacího řízení upozornil (rozhodnutí ze dne 19. 12. 2019, č. j. 32929-2/2018-900000-311, č. j. 32927-2/2018-900000-311 a č. j. 32932-2/2018-900000-311). Žalobkyni poskytl i dostatečnou lhůtu k vyjádření se, čehož žalobkyně využila (dne 2. 1. 2019 nahlížela do spisu a dne 10. 1. 2019 se k postupu žalovaného obsáhle vyjádřila). Napadená rozhodnutí tak nemohla být pro žalobkyni překvapivá. Důvody, jež žalovaného opravňují k provedení změny výroků prvostupňových rozhodnutí, jsou pak popsány v těchto rozhodnutích a v odůvodněních napadených rozhodnutí.

26. Žalovaný závěrem připouští, že mohlo dojít k vadě řízení tím, že žalobkyni bylo dne 2. 1. 2019 umožněno nahlížet i do neveřejné části spisu. Dodává však, že žalobkyně z povahy věci nemohla být tímto postupem podle § 65 odst. 1 s. ř. s. zkrácena na svých právech, neboť jí bylo poskytnuto více práv, než jí ve skutečnosti náleží.

27. V replikách se žalobkyně vymezila proti námitce žalovaného o nepřehlednosti podaných žalob, přičemž odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

28. Dále žalobkyně zopakovala argumenty uvedené v žalobě. Primárně se dovolává nicotnosti napadených rozhodnutí, resp. jejich nezákonnosti z důvodu uplynutí lhůty ke stanovení daně. Žalobkyně namítá i další pochybení žalovaného a správce daně způsobující nezákonnost prvostupňových i napadených rozhodnutí. Ke každému pochybení žalobkyně odkázala na příslušnou právní úpravu a listiny, ze kterých tato vada vyplývá. K argumentu týkajícímu se předběžné otázky žalobkyně dodala, že v řízení o vyměření daně je podle § 99 daňového řádu předběžnou otázkou to, zda spáchala daný přestupek, protože skutková podstata přestupku souvisí se správným značením tabákových výrobků tabákovými nálepkami. Správce daně tedy postupoval v rozporu se zákonem, neboť souběžně vedl obě řízení a nevyčkal na pravomocné skončení řízení o přestupku. Dále žalobkyně poukazuje na to, že tabákové nálepky byly správně použity, neboť při otevírání balení tabákových výrobků doporučeným způsobem vždy došlo k porušení tabákových nálepek. V neposlední řadě žalobkyně zopakovala, že žalovaný měl zohlednit pozdější právní úpravu. S účinností ode dne 10. 1. 2019 byla z § 116 odst. 3 zákona o spotřebních daních vypuštěna věta, podle které při otevírání jednotkového balení tabákových výrobků musí dojít k poškození tabákové nálepky. Později účinné vyhlášky (č. 82/2019 Sb. a č. 110/2018 Sb.) pak stanovují podmínku, že tabáková nálepka musí být umístěna rubovou stranou na jednotkovém balení způsobem, který vyloučí její opakované použití. Tento požadavek žalobkyně splnila. Žalovaný i v protokole o daňové kontrole ze dne 26. 9. 2017, č. j. 103454-100/2017-610000-52, uvedl, že možnost zneužití tabákových nálepek je velmi nízká až prakticky neproveditelná.

29. Při jednání dne 9. 9. 2021 setrvali účastníci na svých procesních stanoviscích, přičemž žalobkyně připomněla, že její žaloba ve věci přestupkové odpovědnosti byla úspěšná, přičemž kasační stížnost žalovaného Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 10. 8. 2021, č. j. 9 Afs 272/2020-67.

III. Splnění procesních podmínek

30. Soud ověřil, že žaloby byly podány včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňují všechny formální náležitosti na ně kladené. Jde tedy o žaloby věcně projednatelné. Soud vycházel při přezkumu žalobami napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

IV. Skutková zjištění vycházející z obsahu spisů

31. Ze správních spisů plyne, že dne 8. 3. 2015 pověřil žalovaný (přípis č. j. 5238-4/2015-900000-231) příslušné celní úřady k tomu, aby provedly kontrolu značení

„plechovkových“ balení tabáku ke kouření u daňových subjektů v jejich působnosti. Součástí tohoto přípisu byly přílohy, kde žalovaný demonstroval správně umístěnou tabákovou nálepku (přesahující z dózy na aluminiovou fólii pod plastovým víčkem) a nesprávně umístěnou tabákovou nálepku (přesahující z dózy na plastové víčko).

32. Správce daně dne 14. 4. 2015 v daňovém skladu žalobkyně v Kutné Hoře (viz protokol ze dne 14. 4. 2015, č. j. 65650/2015-610000-32.4) a Celní úřad pro Královéhradecký kraj dne 15. 4. 2015 v daňovém skladu žalobkyně v Dobřenicích (viz protokol ze dne 15. 4. 2015, č. j. 24049-2/2015-550000-31) při místním šetření podle § 80 až 84 daňového řádu provedli kontrolu zaměřenou na značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami. Kontrolou bylo mj. zjištěno, že po sejmutí (odtržení) průhledné přelepky s vyznačeným směrem otevření lze plastové krycí víčko balení tabákových výrobků odklopit na opačné straně, než je nalepená tabáková nálepka. Při otevření balení tabákových výrobků tak nedojde k viditelnému poškození tabákové nálepky. Správce daně dospěl ke zjištění, že balení tabákových výrobků bylo možné otevřít bez viditelného poškození tabákové nálepky, a tabákové nálepky tak nebyly podle § 116 odst. 4 zákona o spotřebních daních řádně použity. Přestože byla na tabákových výrobcích nalepena česká tabáková nálepka, považují se takové tabákové výrobky na základě právní fikce podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních za neznačené.

33. Po tomto zjištění přijala žalobkyně nová opatření, jež měla zajistit řádné umístění tabákových nálepek na tabákové výrobky spočívající v tom, že kolem celého obvodu krycího plastového víčka na jednotlivých baleních tabákových výrobků umístila průhlednou lepicí pásku (izolepu), aby nemohlo dojít k otevření balení tabákových výrobků bez poškození tabákové nálepky. Žádostí ze dne 23. 4. 2015 se žalobkyně dotázala, zda je toto opatření z hlediska dodržení zákonných požadavků dostačující, přičemž tento postup byl žalovaným schválen dne 5. 5. 2015, o čemž svědčí přípis z tohoto dne vedený pod č. j. 23184/2015-900000-231.

34. Správce daně poté vyzval žalobkyni k podání řádných daňových přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků (za zdaňovací období leden 2015 dne 24. 10. 2016 pod č. j. 201956/2016 610000-32.4, za zdaňovací období únor 2015 dne 24. 10. 2016 pod č. j. 201960/2016-610000-32.4, a za zdaňovací období duben 2015 dne 1. 8. 2016 pod č. j. 142368/2016-610000-32.4; společně též jako „výzvy k podání řádných daňových přiznání“). Výzvy správce daně odůvodnil tím, že žalobkyně skladovala neznačené tabákové výrobky a zároveň nesplnila v zákonné lhůtě povinnost podat řádná daňová přiznání. Podle § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních plátce, kterému vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, je povinen předložit daňové přiznání samostatně za každou daň, a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla. Jelikož žalobkyně takto neučinila, správce daně ji podle § 145 odst. 1 daňového řádu vyzval k podání řádných daňových přiznání.

35. Žalobkyně na tyto výzvy reagovala podáními, jež správce daně vyhodnotil jako podání řádných daňových přiznání. Součástí těchto podání byla příloha, kde žalobkyně uvádí, že jí nevznikla povinnost podat řádná daňová přiznání, neboť za daňová přiznání se podle § 116 zákona o spotřebních daních považují objednávky tabákových nálepek. Žalobkyně objednala tabákové nálepky, umístila je na balení tabákových výrobků a tabákové nálepky zaplatila. K objednávkám byly vystaveny platební výměry.

36. Na tento přípis správce daně zareagoval tak, že podle § 89 daňového řádu vydal výzvy k odstranění pochybností, neboť měl pochybnost o správnosti v daňových přiznáních uvedených údajů o množství tabákových výrobků a o tom, že žalobkyni vznikla jí uváděná nulová daňová povinnost (za zdaňovací období leden 2015 výzva ze dne 15. 2. 2017, č. j. 37492/2017-610000-32.4, za zdaňovací období únor 2015 výzva ze dne 15. 2. 2017, č. j. 37500/2017-610000-32.4 a za zdaňovací období duben 2015 výzva ze dne 18. 10. 2016, č. j. 195822/2016-61000032.4; dále společně též jako „výzvy k odstranění pochybností"). V reakci na to žalobkyně správci daně zaslala podání označená jako odpověď na výzvy k podání řádných daňových přiznání, kde reagovala na výzvy k odstranění pochybností a uvedla další okolnosti týkající se správnosti a průkaznosti svých předchozích tvrzení.

37. Správce daně žalobkyni sdělil výsledky postupu k odstranění pochybností (za zdaňovací období leden 2015 dne 12. 6. 2017 pod č. j. 227988/2016-610000-32.4, za zdaňovací období únor 2015 dne 12. 6. 2017 pod č. j. 117297/2017-610000-32.4, a za zdaňovací období duben 2015 dne 27. 4. 2017 pod č. j. 84190/2017-610000-32.4; dále společně též jako „výsledek postupu k odstranění pochybností"). Uvedl v nich, že tabáková nálepka byla umístěna na balení tabákových výrobků přes krycí víčko tak, že po odklopení víčka z dózy zůstala tabáková nálepka neporušená. Tabákové výrobky jsou značené jiným způsobem, než je stanoveno ve vyhlášce č. 467/2003 Sb., a proto se považují za tabákové výrobky neznačené. Nedošlo tedy k řádnému zaplacení daně. Dospěl k závěru, že žalobkyně nevyvrátila jeho pochybnosti a uvedla do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky protiprávním vynětím z daňového skladu neznačené tabákové výrobky, čímž jí vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

38. Žalobkyně s těmito závěry nesouhlasila a podala návrh na pokračování v dokazování.

39. Správce daně podle § 90 odst. 3 daňového řádu shledal důvody k pokračování v dokazování a dne 28. 6. 2017 podle § 85 daňového řádu zahájil daňovou kontrolu ke zdaňovacímu období duben 2015 (protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 103454-12/2017-610000-52). Následně dne 26. 9. 2017 daňovou kontrolu rozšířil o zdaňovací období leden 2015 a únor 2015 (protokol č. j. 103454-100/2017-610000-52). Daňová kontrola byla zahájena za účelem doplnění vedeného dokazování v rámci postupu k odstranění pochybností; konkrétně měl být proveden výslech navržených svědků a pokus spočívající v otevření balení tabákových výrobků. Předmětem daňové kontroly byly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu a jiné okolnosti pro správné zjištění a stanovení daně z tabáku uvedeného do volného daňového oběhu. Předmět daňové kontroly byl omezen na zdaňovací období leden, únor a duben 2015.

40. V rámci daňové kontroly byl dne 26. 9. 2017 (protokol č. j. 103454-100/2017-610000-52 s fotodokumentací) proveden důkaz spočívající v demonstrativním otevření balení tabákového výrobku. Úřední osoba otevírající balení nejprve odstranila průhlednou fólii a krycí víčko bylo záměrně po odstranění protilehlé plastové přelepky opatrně odklopeno v rozporu s návodem žalobkyně na opačné straně, než je umístěna tabáková nálepka. V takovémto případě zůstala tabáková nálepka neporušena. Následně bylo balení otevíráno v souladu s návodem žalobkyně tak, jak znázorňuje šipka na víčku pootočením a teprve poté odklopením krycího víčka. V tomto případě byla tabáková nálepka přetržena a znehodnocena. Nakonec byla zkoušena pevnost přilepení tabákové nálepky k obalu a

krycímu víčku s tím, že úřední osobě se nepodařilo odlepit tabákovou nálepku bez jejího poškození.

41. Ke způsobu umístění tabákové nálepky byli při daňové kontrole vyslechnuti zaměstnanci Ministerstva financí. Dne 3. 10. 2017 vypovídali svědkové Mgr. J. M. (protokol č. j. 103454-112/2017-610000-52) a Ing. R. H. (protokol č. j. 103454-113/2017-610000-52). Odkázali na přípis Ministerstva financí ze dne 3. 12. 2015, č. j. MF-46426/2015/1802-7. Z těchto důkazů vyplývá, že tabákové výrobky je podle svědků třeba považovat za neznačené, a tudíž za nezdaněné. Žalovaný není podle svědků bezprostředně vázán stanovisky Ministerstva financí, i když by se jimi řídit měl; ne vždy se tak ale děje. Tabákové nálepky jsou umístěny správně pouze v případě, že přesahují na aluminiovou fólii. Svědkyně potvrdila, že před vydáním stanoviska měli k dispozici právě sporná balení tabáku vyráběná žalobkyní.

42. Ke skutečnosti, že žalobkyně jednala v dobré víře, byli vyslechnuti mj. svědci Mgr. J. L., J. V., Mgr. P. Š. a ředitelka odboru GŘC.

43. Dne 20. 10. 2017 byl vyslechnut Mgr. J. L. (protokol Celního úřadu pro Hlavní město Prahu č. j. 152279-18/2017-510000-52). Vypověděl, že se zástupci žalovaného komunikoval vícekrát včetně otázky umisťování tabákových nálepek na balení tabákových výrobků. Z těchto jednání se nepořizovaly úřední záznamy, protože dohodnuté závěry byly oboustranně respektovány. S ředitelkou odboru GŘC komunikovali rovněž prostřednictvím e-mailových zpráv. Co se týče tabákových nálepek, tak žalobkyně se řídila závěry vyplývajícími z kontroly z roku 2008, podle které byla přijata opatření a přes tabákovou nálepku se přelepila průhledná páska na dvou místech (na dóze a na krycím víčku). Tento způsob umístění tabákové nálepky však nepůsobil příliš důvěryhodně, a tak se hledalo jiné vyhovující řešení. Později se začala tabáková nálepka umisťovat z větší části přes víčko a použilo se silnější lepení. Na druhé straně se umístila „přelepka“ se šipkami informujícími spotřebitele o způsobu otevírání balení. Dne 4. 9. 2014 bylo ředitelce odboru GŘC toto řešení na předložených vzorcích demonstrováno. O týden později ředitelka odboru GŘC tento způsob umisťování tabákové nálepky e-mailovou zprávou potvrdila s tím, že svědek byl „v kopii“ e-mailové zprávy odeslané Mgr. Š. Na začátku roku 2015 tento způsob umisťování tabákové nálepky ředitelka odboru GŘC opětovně potvrdila v podobě, kdy žalobkyně barevně zvýraznila protilehlou „přelepku“ a na balení doplnila pokyn pro spotřebitele „otevři otočením“. Po odchodu ředitelky odboru GŘC od žalovaného již žalovaný tento způsob umístění tabákové nálepky nepovažoval za vyhovující. Žalobkyně proto po celém obvodu víčka nalepila lepicí pásku a písemně požádala žalovaného o posouzení, zda je tento postup v souladu se zákonem. Písemným stanoviskem ze dne 5. 5. 2015 žalovaný potvrdil, že tento postup je v souladu s právními předpisy.

44. Obdobně vypovídali i svědek J. V. (protokol č. j. 53606-6/2017-590000-52) a Mgr. P. Š. (protokol č. j. 103454-101/2017-610000-52). Dne 7. 9. 2017 svědek J. V. vypověděl, že všechny interní testy prokázaly, že při zachování doporučeného postupu otevírání balení vždy dojde k porušení tabákové nálepky. Dne 26. 9. 2017 Mgr. P. Š. vypověděl (obdobně vypovídal již dne 7. 12. 2015 – protokol č. j. 192678-14/2015-610000-12), že již v roce 2008 byla přijata odpovídající opatření vedoucí k tomu, aby bylo vyhověno požadavkům zákona a žalovaného. Žalobkyně a žalovaný se dohodli, že žalobkyně tabákovou nálepku na krycím víčku a dóze připevní lepicí páskou. Následně v roce 2014 byl nový způsob umístění tabákové nálepky schvalován nejdříve interně a poté jej

odsouhlasila ředitelka odboru GŘC. Dne 4. 9. 2014 svědek tento způsob umístění tabákové nálepky demonstroval v budově žalovaného a ředitelka odboru GŘC mu e-mailovou zprávou sdělila, že si dokáže představit, že se tyto výrobky objeví na trhu. V roce 2015 proběhla další konzultace, které se již neúčastnil a kde bylo sděleno, že „přelepku“ je třeba ještě zvýraznit a doplnit pokynem „otevři otočením“.

45. Ve shodě s výpověďmi zaměstnanců žalobkyně vypovídala též ředitelka odboru GŘC (vyslechnuta v roce 2015 a v roce 2017). Dne 31. 10. 2017 (protokol Celního úřadu pro hlavní město Prahu č. j. 152279-22/2017-510000-52) vypověděla, že se zaměstnanci žalobkyně se setkávala a komunikovala již od svého nástupu k žalovanému v roce 1998. Od roku 2005 zastávala pozici ředitelky a se žalobkyní řešily různá témata vztahující se k celému trhu i k nelegálním výrobkům na černém trhu. Řešily i podmínky při uvádění tabákových výrobků do volného daňového oběhu. Zápisy z těchto jednání zpravidla pořizovány nebyly, pouze pokud se jednalo o záležitost celého trhu, jež měla sloužit k úpravě legislativy. Se zástupci žalobkyně komunikovala e-mailem, telefonicky, osobně i v listinné podobě. Důkaz o tom předložit nemůže, jelikož již není příslušnicí žalovaného, ale takové důkazy by mohly být získány z knihy návštěv, spisového protokolu, záznamů o provozu vozidel nebo spisové dokumentace Ministerstva financí. Vypověděla, že umístění tabákové nálepky opakovaně řešila se svědky Š. a L. Výslovně bylo ze strany žalobkyně ověřováno, zda může tabákovou nálepku umisťovat přes hranu krycího víčka na tělo dózy tak, aby při běžném otevření dózy došlo k přetržení tabákové nálepky. K tomu ředitelka odboru GŘC tehdy doporučila, aby na protilehlou stranu dózy naproti tabákové nálepce žalobkyně umístila plastovou barevně odlišenou „přelepku“ fungující jako zpevnění uchycení víka dózy v místě protilehlém tabákové nálepce tak, aby při běžném otevření došlo k přetržení tabákové nálepky. Žalobkyně se podle svědkyně vždy jejími doporučeními řídila, přičemž rovněž žalovaný se cítil být vázán svými doporučeními i v případě, že došlo ke konfrontaci s daňovými subjekty. Tato forma komunikace byla praktikována se všemi subjekty na tabákovém trhu. Neplatilo, že by byla respektována pouze písemná doporučení.

46. Dne 4. 12. 2017 vydal správce daně kontrolní zjištění (č. j. 103454-150/2017-610000-52). Konstatoval, že bylo prokázáno, že žalobkyně způsob umístění tabákové nálepky se žalovaným konzultovala, podle správce daně však nebylo žádným přímým důkazem prokázáno, že tento konkrétní způsob umístění tabákové nálepky na tabákové výrobky byl ředitelkou odboru GŘC odsouhlasen. Nadto se správce daně odvolal na přípis žalovaného (č. j. 160750/2017-610000-52), v němž žalovaný uvedl, že se dobré víry nemohla žalobkyně dovolávat, protože svoje doporučení ředitelka odboru GŘC sdělila pouze neformální cestou, a jedná se tedy o neformální názor příslušnice žalovaného. Žalobkyně měla podle žalovaného požádat o závazné posouzení podle § 132 daňového řádu.

47. Dne 8. 1. 2018 (protokol č. j. 314-2/2018-610000-52) byla žalobkyně seznámena s kontrolním zjištěním. Dne 14. 2. 2018 se žalobkyně ke kontrolním zjištěním vyjádřila podáním obdobného obsahu, jaký uplatnila v žalobách.

48. Dne 21. 2. 2018 byla vydána zpráva o daňové kontrole (č. j. 314-11/2018-610000-52) s tím, že kontrolní zjištění zůstala bez změny. Dne 15. 3. 2018 správce daně ukončil daňovou kontrolu (protokol č. j. 314-14/2018-610000-52). Na základě výsledků provedené daňové kontroly vydal správce daně prvostupňová rozhodnutí. Dospěl závěru, že žalobkyni podle

§ 9 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit, neboť se stala podle § 4 odst. 1 písm. a) téhož zákona jejím plátcem.

49. Proti prvostupňovým rozhodnutím podala žalobkyně odvolání obdobného obsahu jako žaloby.

50. Při přezkoumávání prvostupňových rozhodnutí dospěl žalovaný k závěru, že správce daně projednávanou věc nesprávně právně kvalifikoval, protože na zjištěný skutkový stav aplikoval nesprávné ustanovení zákona. Správně měl aplikovat § 9 odst. 3 písm. e) a § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, a nikoliv § 9 odst. 1 ve spojení s § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Vydal tedy podle § 115 odst. 2 daňového řádu rozhodnutí ze dne 19. 12. 2018, č. j. 32929-2/2018-900000-311, č. j. 32927-2/2018-900000-311 a č. j. 32932-2/2018-900000-311, kterými o této změně žalobkyni informoval a stanovil jí lhůtu k vyjádření se.

51. Dne 2. 1. 2019 žalobkyně nahlížela do správního spisu (č. j. 81/2019-900000-311). Podáním ze dne 11. 1. 2019 se žalobkyně vyjádřila mj. ke změně právní kvalifikace a navrhla, aby žalovaný prohlásil nicotnost výzev k podání řádných daňových přiznání i všech na ně navazujících rozhodnutí.

52. Dne 20. 2. 2019 vydal žalovaný napadená rozhodnutí, jež byla zástupkyni žalobkyně doručena dne 25. 2. 2019. V jejich odůvodnění žalovaný shrnul zjištěný skutkový stav a připomněl, že tabákové výrobky jsou komoditou se zvýšenou ingerencí státu, a proto jsou zatíženy spotřební daní podle § 104 zákona o spotřebních daních. Jelikož se jedná o výrobky druhově určené, je třeba bezvýhradně trvat na tom, aby nebyly zaměnitelné či zneužitelné. Z toho důvodu byla stanovena pravidla, která mají zabezpečit, aby došlo k jejich řádnému zdanění. Řádné značení tabákových výrobků zajišťuje jednotu a shodu mezi tabákovou nálepkou a obsahem příslušného balení. Skutkový stav byl ve věci zjištěn dostatečně spolehlivě a bylo prokázáno, že žalobkyně tabákové výrobky vyrobila a uvedla do volného oběhu. Současně bylo prokázáno, že krycí víčko balení tabákových výrobků lze po sejmutí (odtržení) průhledné „přelepky“ s vyznačeným směrem otevření krycího víčka odklopit na opačné straně, než je nalepená tabáková nálepka. Při otevření balení tabákového výrobku tedy nedojde k viditelnému poškození tabákové nálepky, jak to vyžadují § 114 odst. 2 a 4 a § 116 odst. 4 zákona o spotřebních daních spolu s § 2 odst. 3 vyhlášky č. 467/2003 Sb. Vzhledem k tomu, že tabákové výrobky nebyly značeny v souladu se zákonem, je na ně třeba nahlížet jako na „značené jiným způsobem“ podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních, a tedy jako na výrobky nezdaněné. Obstojí tudíž závěr správce daně, že spotřební daň nebyla zaplacena.

53. Žalovaný však dodal, že správce daně projednávanou věc částečně nesprávně právně kvalifikoval. Žalobkyni nevznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních a nestala se plátcem daně podle § 4 odst. 1 zákona o spotřebních daních, ale správně bylo třeba podle žalovaného aplikovat § 9 odst. 3 písm. e) a § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Podle žalovaného je tomu tak proto, že podle § 4 zákona o spotřebních daních je plátcem daně každá právnická nebo fyzická osoba, o které to stanoví zákon. Skutečnost, že žalobkyně byla v projednávané věci současně plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, tedy jako provozovatel daňového skladu, nepředstavuje překážku, aby na ni bylo možné nahlížet jako na plátce daně i podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Obdobně tak podle žalovaného platí, že povinnost daň přiznat a zaplatit nevzniká žalobkyni jen podle §

9 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních uvedením tabákových výrobků do volného daňového oběhu, ale též podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, tedy dnem zjištění, že tabákové výrobky po nějakou dobu držela, nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve. Žalobkyně tabákové výrobky skladovala a neprokázala, že se jedná o výrobky zdaněné, jelikož nebyly značeny podle § 114 odst. 2 a § 116 odst. 4 zákona o spotřebních daních a § 2 odst. 3 vyhlášky č. 467/2003 Sb. Žalovaný tedy konstatoval, že „*pro vznik plátcovství bylo třeba v posuzované právní věci* [žalobkyně] *vyjít z ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) ZSPD, neboť* [žalobkyně] *se stala plátcem spotřební daně coby osoba skladující vybrané výrobky. Povinnost přiznat a zaplatit daň pak* [žalobkyni] *vznikla podle ustanovení § 9 odst. 3 písm. e) ZSPD, které představuje výjimku z jinak obecné povinnosti přiznat a zaplatit daň v souladu s ust. § 116 téhož zákona*."

54. K námitce nicotnosti žalovaný dodal, že podmínky § 105 daňového řádu splněny nebyly. Zahájení daňové kontroly není rozhodnutím, a nemůže být proto nicotným úkonem. Všechny úkony v daňovém řízení byly vydány věcně příslušným správcem daně podle 6 odst. 1 písm. b) a § 8 odst. 1 písm. c) zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, § 1 odst. 3 zákona o spotřebních daních a § 10 daňového řádu. Pokud jde o výzvy k podání řádných daňových přiznání a prvostupňová rozhodnutí, žalovaný dodal, že správce daně nesprávně aplikoval § 9 odst. 1 písm. a) a § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, ačkoliv se měl správně opřít o § 9 odst. 3 písm. e) a § 4 odst. 1 písm. f) téhož zákona. Jde ovšem o běžnou (odstranitelnou) nezákonnost, a nikoliv o natolik zásadní pochybení, které by mohlo mít za následek jejich nicotnost. Na nicotnost je podle žalovaného nutno nahlížet jako na podstatně závažnější vadu rozhodnutí. V tomto případě žalovaný napadenými rozhodnutím napravil předchozí vadu řízení spočívající v uvedení nesprávného ustanovení zákona a změnou právní kvalifikace zhojil nezákonnost výzev k podání řádných daňových přiznání. Podle žalovaného nejsou rozhodnutí správce daně nicotná (odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001-96).

55. K námitce nepřezkoumatelnosti prvostupňových rozhodnutí spočívající v jejich vnitřní rozpornosti (žalobkyni již měla být vyměřena daň) a pro nedostatek důvodů žalovaný dodal, že prvostupňová a napadená rozhodnutí tvoří jeden celek a vadu spočívající v nepřezkoumatelnosti lze zpravidla napravit v odvolacím řízení. Správce daně se podle žalovaného řádně vypořádal se všemi odvolacími námitkami, o čemž svědčí podle žalovaného i skutečnost, že sama žalobkyně nebyla schopna řádně identifikovat a specifikovat konkrétní námitku, se kterou se neměl správce daně vypořádat. Prvostupňová rozhodnutí nejsou nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost. Sice obsahují dílem vlastní odůvodnění a dílem odkaz na zprávu o daňové kontrole s poukazem na § 147 odst. 4 daňového řádu, tento postup je však v souladu s právními předpisy, neboť ve věci probíhala jak daňová kontrola, tak postup k odstranění pochybností.

56. Podle žalovaného nedošlo ani k uplynutí lhůty ke stanovení daně, neboť výzvy k podání řádných daňových přiznání nejsou nicotné a došlo podle § 148 odst. 3 daňového řádu k přerušení lhůty ke stanovení daně. Nadto platí, že k přerušení lhůty ke stanovení daně opětovně došlo zahájením daňové kontroly.

57. Ačkoli žalovaný souhlasí s tím, že žalobkyně prokázala, že podala objednávky tabákových nálepek a jejich cenu zaplatila, tak v odvolacím řízení žalovaný změnil právní kvalifikaci tak, že podle § 116 odst. 1 zákona o spotřebních daních objednávka tabákových nálepek neplní funkci daňového přiznání. Povinnost daň přiznat a zaplatit tak žalobkyni vznikla

podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, neboť žalobkyně v rozhodném období držela neznačené výrobky. Objednávky tabákových nálepek tudíž nemají žádný význam.

58. Nedůvodná je podle žalovaného též námitka žalobkyně, že tabákové nálepky použila v souladu s právními předpisy. Tabákové nálepky se totiž musí použít podle § 116 odst. 4 zákona o spotřebních daních na jednotkové balení pod průhledný přebal, pokud jej používá, tak, aby při otevření jednotkového balení došlo k poškození tabákové nálepky, přičemž bylo prokázáno, že balení tabákových výrobků bylo možné otevřít, aniž by došlo k poškození tabákové nálepky. Pokud balení tabákových výrobků lze otevřít i bez toho, aby došlo k porušení tabákové nálepky, pak nedošlo k použití tabákové nálepky podle § 116 odst. 4 zákona o spotřebních daních, a tedy nedošlo ani k zaplacení daně. Namítá-li žalobkyně, že pokud by se spotřebitel řídil jejím návodem, tak by k porušení tabákové nálepky došlo, žalovaný dodává, že pro splnění zákonných podmínek se tabáková nálepka musí poškodit vždy. Jiný přístup by popíral smysl a účel značení tabákových výrobků.

59. Stejně tak je podle žalovaného nedůvodná námitka, že způsob umístění tabákových nálepek žalobkyně konzultovala s ředitelkou odboru GŘC, neboť je to výhradně žalobkyně, kdo je odpovědný za určení místa a způsobu umístění tabákové nálepky. Ředitelka odboru GŘC neměla v tomto ohledu kompetenci poskytovat neformální doporučení a její jednání žalovaného nezavazuje. Způsob umístění tabákových nálepek přímo vyplývá ze zákona a prováděcích předpisů. I kdyby tedy bylo prokázáno, že ředitelka odboru GŘC s umístěním tabákové nálepky souhlasila, nemělo by to žádný význam. Z tohoto důvodu i správce daně správně zamítl návrh na provedení důkazu e-mailovou komunikací mezi ředitelkou odboru GŘC a zaměstnanci žalobkyně.

60. Nedůvodná je dle napadeného rozhodnutí i námitka dvojího zdanění. Jelikož žalobkyně neumístila tabákové nálepky na tabákové výrobky v souladu s § 116 odst. 4 zákona o spotřebních daních ve spojení s § 2 odst. 3 vyhlášky č. 467/2003 Sb., tak objednané a uhrazené tabákové nálepky nebyly použity. Pokud § 116 odst. 2 zákona o spotřebních daních zakotvuje pravidlo, že daň je zaplacena použitím tabákové nálepky, a to v okamžiku, kdy vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit, tak nelze podle žalovaného jinak než konstatovat, že v projednávané věci nedošlo k zaplacení daně. Na daň stanovenou žalobkyni prvostupňovými rozhodnutími je tak třeba nahlížet jako na titul k prvé platbě spotřební daně z tabákových výrobků. K námitce aplikace pozdější právní úpravy žalovaný dodal, že správce daně je podle § 5 odst. 1 daňového řádu povinen postupovat v souladu s platnými a účinnými právními předpisy. Nedošlo podle žalovaného ani k porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení. Ze skutečnosti, že správce daně postupoval na základě podnětu žalovaného, nelze usuzovat, že by žalovaný řídil činnost správce daně. Konečně nedošlo ani k porušení zásady legitimního očekávání, neboť se podle žalovaného nelze dovolávat nezákonné správní praxe, jež nemůže založit legitimní očekávání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159, či ze dne 20. 5. 2015, č. j. 3 Afs 136/2014-34). Stejně tak není přípustné domáhat se, aby správce daně zahájil u jiného subjektu řízení či prováděl jiné úkony.

61. Dne 16. 4. 2019 vydal žalovaný podle § 104 daňového řádu rozhodnutí o opravě zřejmé nesprávnosti (viz bod 1 tohoto rozsudku) tak, že „v záhlaví dokumentu a v hlavičce výroku“ nahradil omylem nesprávně uvedený základ čísla jednacího správným základem čísla jednacího. V ostatních částech zůstala napadená rozhodnutí nezměněna.

V. Posouzení věci krajským soudem

62. Při posuzování důvodnosti jednotlivých žalobních bodů soud postupoval tak, že: *Zaprvé* zkoumal, podle jakého ustanovení zákona o spotřebních daních vznikla žalobkyni povinnost daň z tabákových výrobků přiznat a zaplatit s tím, že tento závěr může mít dopad na důvodnost žalobních bodů namítajících nicotnost výzev k podání řádných daňových přiznání a na ně navazujících úkonů (§ 105 daňového řádu) a uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně (§ 148 daňového řádu). *Zadruhé* zkoumal, zda žalobkyně na tabákové výrobky umístila tabákové nálepky v souladu s právními předpisy (zákonem o spotřebních daních a vyhláškou č. 467/2003 Sb.) s tím, že pokud by tomu tak nebylo, zda lze tabákové výrobky považovat za neznačené, potažmo nezdaněné. *A zatřetí* zkoumal, zda při používání tabákových nálepek mohla být žalobkyně v dobré víře, neboť tvrdí, že ředitelka odboru GŘC jí způsob umístění tabákových nálepek schválila.

63. *Zaprvé* se tedy soud zabýval, podle jakého ustanovení vznikla žalobkyni povinnost spotřební daň z tabákových výrobků přiznat a zaplatit. Zatímco správce daně dospěl k závěru, že žalobkyni tato povinnost vznikla podle § 4 odst. 1 písm. a) a § 9 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, žalovaný s tímto závěrem nesouhlasil a právní kvalifikaci správce daně změnil tak, že žalobkyni měla tato povinnost vzniknout podle § 4 odst. 1 písm. f) a § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních.

64. Podle § 4 odst. 1 zákona o spotřebních daních plátcem je právnická nebo fyzická osoba,

a) která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, oprávněným odesílatelem nebo výrobcem, jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu (§ 9 odst. 1), nebo v souvislosti se ztrátou nebo znehodnocením vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně [§ 9 odst. 3 písm. a)],

b) jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit

1. při dovozu (§ 9 odst. 2),

2. v případě použití vybraných výrobků osvobozených od daně pro jiné účely, než na které se osvobození od daně vztahuje [§ 9 odst. 3 písm. b)],

3. v případě použití vybraných výrobků, u nichž byla vrácena daň, pro jiné účely, než na které se vrácení daně vztahuje [§ 9 odst. 3 písm. c)],

4. v případě ztráty nebo znehodnocení vybraných výrobků [§ 9 odst. 3 písm. d)],

c) která uplatňuje nárok na vrácení daně, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 15, 15a, 55 až 57),

d) která poskytla zajištění daně při dopravě vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně, při níž došlo k porušení tohoto režimu [§ 9 odst. 3 písm. f) a § 28]; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na porušení tohoto režimu podílela, pokud si byla tohoto porušení vědoma nebo pokud lze důvodně předpokládat, že si ho vědoma být měla,

e) jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit při přijetí vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě pro účely podnikání nebo určených k plnění úkolů veřejnoprávního subjektu nebo při ukončení dopravy vybraných výrobků určených pro účely podnikání [§ 9 odst. 3 písm. g)],

f) která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky,

aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela,

g) které vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit při pozbytí vlastnického práva k nezdaněným vybraným výrobkům a podobně (§ 9 odst. 4), nebo

h) která je zástupcem pro zasílání vybraných výrobků z jiného členského státu na daňové území České republiky; pokud osoba uvedená v § 33 odst. 2 neustanoví zástupce pro zasílání vybraných výrobků nebo pokud ustanovený zástupce pro zasílání vybraných výrobků nesplní povinnosti uvedené v § 33e odst. 1, stává se plátcem daně příjemce.

65. Podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky.

66. Podle § 9 odst. 3 zákona o spotřebních daních povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také

a) u vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně okamžikem jejich ztráty nebo znehodnocení s výjimkou nepředvídatelné ztráty nebo znehodnocení,

b) u vybraných výrobků osvobozených od daně okamžikem jejich použití pro jiné účely, než na které se osvobození od daně vztahuje,

c) u vybraných výrobků, u nichž byla vrácena daň, okamžikem jejich použití pro jiné účely, než na které se vrácení daně vztahuje,

d) dnem zúčtování ztráty nebo znehodnocení vybraných výrobků, nejpozději však do jednoho měsíce po zjištění ztráty nebo znehodnocení s výjimkou nepředvídatelné ztráty nebo znehodnocení; do ztrát a znehodnocení se nezahrnují ztráty a znehodnocení ve výši technicky zdůvodněných skutečných výrobních ztrát a ztrát při skladování,

e) dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátci 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,

f) okamžikem porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy vybraných výrobků v tomto režimu (§ 28),

g) dnem přijetí vybraných výrobků, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě a které jsou určeny pro účely podnikání na daňovém území České republiky nebo k plnění úkolů veřejnoprávního subjektu na daňovém území České republiky nebo dnem ukončení dopravy na daňovém území České republiky, pokud tyto výrobky byly přijaty plátcem uvedeným v § 4 odst. 1 písm. e) v jiném členském státě a jsou dopravovány na daňové území České republiky,

h) dnem zániku nebo zrušení povolení k provozování daňového skladu nebo povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně; to se nevztahuje na vybrané výrobky, které se mohou užívat bez tohoto povolení, nebo na vybrané výrobky, pro které toto povolení zaniklo podle § 13b a které jsou dnem zániku tohoto povolení uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně,

i) dnem přijetí vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě, které byly zaslány osobě, která nepodniká ani nevykonává jinou samostatnou hospodářskou činnost, na daňové území České republiky, nebo

j) dnem použití vybraných výrobků pro vlastní spotřebu.

67. Žalobkyni podle § 8 zákona o spotřebních daních vznikla daňová povinnost výrobou tabákových výrobků, neboť v lednu, únoru a dubnu 2015 tabákové výrobky vyrobila. Jelikož žalobkyně tabákové výrobky vyrobila, tak je uvedla do volného daňového oběhu [§ 3 písm. l) bod 2 zákona o spotřebních daních] a k tomuto okamžiku jí zároveň vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Z totožného důvodu je žalobkyně i plátcem daně podle § 4 odst. 1 zákona o spotřebních daních (rovněž provozuje daňový sklad, ve kterém byly tabákové výrobky zajištěny).

68. Podle § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních jsou plátci, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, povinni předložit daňové přiznání samostatně za každou daň, a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla, pokud tento zákon nestanoví jinak. Odlišnou úpravu obsahuje § 116 odst. 1 zákona o spotřebních daních, podle kterého objednávka tabákových nálepek plní funkci daňového přiznání. Žalobkyně přitom podle § 118 zákona o spotřebních daních v rozhodném období podala objednávky tabákových nálepek určené pro balení tabákových výrobků a podle § 118 odst. 10 ve spojení s § 119 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních tabákové nálepky odebrala a zaplatila.

69. Ustanovení § 116 odst. 1 zákona o spotřebních daních také stanoví výjimku pro případy, kdy objednávka tabákových nálepek neplní funkci daňového přiznání, a to u tabákových výrobků, u kterých vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) a písm. f) nebo § 101a zákona o spotřebních daních. Žalovaný v napadených rozhodnutích uvádí, že jelikož žalobkyně tabákové výrobky po nějakou dobu držela, tak jí vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit právě podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních [plátcem daně je v této souvislosti podle žalovaného podle § 4 odst. 1 písm. f), neboť tabákové výrobky skladovala]. Objednávka tabákových nálepek pak podle žalovaného neplní funkci daňového přiznání a výzvy k podání řádných daňových přiznání byly vydány v souladu s právními předpisy. Tento závěr žalovaný odůvodnil toliko tím, že ačkoli je žalobkyně provozovatelem daňového skladu podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, nepředstavuje tato skutečnost překážku, aby na ni mohlo být nahlíženo i na základě § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, neboť tabákové výrobky zjevně i skladovala. Stejně tak podle žalovaného platí, že žalobkyně tabákové výrobky držela, a proto žádný právní předpis nebrání tomu, aby jí povinnost daň přiznat a zaplatit vznikla i na základě § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních.

70. Tento výklad žalovaného sice podle soudu obecně vzato není vyloučen v těch případech, kdy by plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních umístil do oběhu skutečně nezdaněné vybrané výrobky, např. by vedle legální výroby podloudně uváděl do volného oběhu vybrané výrobky s padělanými, popř. neplatnými tabákovými nálepkami či dokonce zcela bez nich. Aplikace takové právní kvalifikace na situaci pouze vadně umístěných, jinak ovšem řádně uhrazených a platných tabákových nálepek ovšem správná není. Správce daně nemůže při subsumpci právní normy na zjištěný skutkový stav postupovat tak, že si libovolně vybere tu právní normu, jež se mu jeví jako výhodnější pro vyměření daně daňovému subjektu (resp. vedoucí ke zhojení vady řízení spočívající v tom, že žalobkyně byla vyzvána k podání řádných daňových tvrzení), aniž by respektoval podmínky její aplikace. Jak soud uvedl výše, žalobkyně tím, že tabákové výrobky vyrobila, uvedla podle § 3 písm. l) bodu 2 zákona o spotřebních daních tabákové výrobky do volného oběhu. Povinnost přiznat a zaplatit daň jí tedy vznikla již v první možný okamžik předpokládaný § 9 zákona o spotřebních daních. Pokud odstavec 3 téhož

ustanovení zákona o spotřebních daních upravuje další (doplňující) kritéria, kdy pro plátce daně vznikne povinnost daň přiznat a zaplatit (návětí odstavce 3 je zakončeno slovem „také“), tato pravidla se uplatní pouze za předpokladu, že daňový subjekt nesplnil povinnost daň přiznat již podle odstavce 1. Ustanovení § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních je totiž ve vztahu speciality k odstavci 3 téhož ustanovení. Výjimky zmíněné v § 116 odst. 1 zákona o spotřebních daních pak mají za účel pouze vyloučit, aby v daných případech protiprávních jednání osoby odpovědné za odvedení daně (v případě dobrovolné úhrady daně) tak musely činit zakoupením tabákových nálepek, jestliže v daných případech dotčené zboží podléhající spotřební dani podléhá propadnutí či zabrání, a tedy nemůže být uvedeno na trh, zejména když se v praxi zpravidla jedná o osoby, jimž ani podle § 118 zákona o spotřebních daních nelze tabákové nálepky vydat [plátci podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních totiž v zásadě nemají důvod pro nelegální uvádění vybraných výrobků do volného oběhu].

71. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních platí pouze tehdy, jestliže daňový subjekt skladuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o výrobky zdaněné. Musí tak být splněny dvě kumulativní podmínky: 1) skladování tabákových výrobku a 2) skutečnost, že daňový subjekt neprokáže zdanění takovýchto výrobků (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2020, č. j. 3 Afs 1/2019-36, bod 41, nebo ze dne 13. 1. 2021, č. j. 4 Afs 283/2018-83, bod 32). Nejvyšší správní soud v uvedených rozsudcích také vyložil, že *„zjištění neznačených tabákových výrobků či tabákových výrobků, které jsou označeny tak, že se považují za neznačené, vyvolává ‚pouze‘ důvodné podezření, že se pravděpodobně jedná o tabákové výrobky, které zdaněny nebyly (zejména nejsou-li označeny vůbec). Tabáková nálepka tak v tomto ohledu slouží jako nástroj usnadňující kontrolu, zda nedochází k daňovým únikům. Jedná se o prvotní indikátor, zda zjištěné výrobky byly či nebyly zdaněny, a to jak ve vztahu ke státním orgánům, tak i ve vztahu ke konečnému spotřebiteli, který může předpokládat, že zakoupil-li si řádně označené tabákové výrobky, zakoupil si výrobky, z nichž státu byla odvedena spotřební daň, a současně že se jedná o originální výrobek, nikoliv například o padělek. To však ještě neznamená, že osoba, u níž jsou neznačené tabákové výrobky zjištěny, nemůže prokázat, že se navzdory jejich neoznačení jedná o výrobky, které byly zdaněny. Značení tabákovými nálepkami tedy sice usnadňuje kontrolu zdanění tabákových výrobků, zákonem předpokládaným způsobem jeho prokázání však není.“*

72. Podle § 5 zákona o spotřebních daních se zdanění výrobků uvedených do daňového oběhu prokazuje daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji. Daňový doklad je povinen vystavit plátce při uvedení libovolného množství vybraných výrobků do volného oběhu a zároveň ho musí předat nabyvateli nebo kupujícímu vybraných výrobků nebo osobě, která přechodně nabývá vybrané výrobky pro nabyvatele či kupujícího (například dopravce kupujícího). Daňový doklad musí vystavit například provozovatel daňového skladu při vyskladnění vybraných výrobků ve vlastnictví cizí osoby z daňového skladu a jejich uvedení do volného daňového oběhu (Kotenová, B., Petrová, P., Tomíček, M.; Zákon o spotřebních daních: komentář. Wolters Kluwer, a. s., Praha 2010; dostupné v právním informačním systému ASPI; komentář k § 5 tohoto zákona). Jelikož ovšem žalobkyně byla výrobcem tabákových výrobků registrovaným jako plátce spotřební daně již od roku 2003 (osvědčení správci daně dokládala) a zároveň provozovatelem daňového skladu, nemohla prokázat jejich zdanění daňovým dokladem podle § 5 zákona o spotřebních daních (žalobkyně totiž daňový doklad vystavovala až pro další nabyvatele zboží). Žalobkyně však tvrdila a doložila uhrazení spotřební daně prostředky adekvátními jejímu postavení (doklad o úhradě tabákových nálepek umístěných na tabákových

výrobcích), jimž žalovaný nevěnoval patřičnou pozornost, ač z nich jednoznačně plyne, že předmětem sporu byly *zdaněné* vybrané výrobky. Žalobkyně tak nemohla být plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních (blíže opět viz podrobnou argumentaci v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2020, č. j. 3 Afs 1/2019-36).

73. Správce daně tedy postupoval nesprávně, pokud žalobkyni podle § 145 odst. 1 daňového řádu vyzval k podání řádných daňových přiznání, neboť žalobkyně skutečně již podala řádná daňová přiznání podle § 116 odst. 1 zákona o spotřebitelských daních tím, že objednala tabákové nálepky k tabákovým výrobkům (v případě přesvědčení správce daně o neúplném uhrazení daně by tak teoreticky v úvahu připadalo např. žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu anebo ji upozornit na neuhrazení daně podle § 153 odst. 3 daňového řádu). Toto pochybení by však samo o sobě ještě nemuselo mít za následek nezákonnost napadených rozhodnutí (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007-87, č. 1926/2009 Sb. NSS), přičemž výzvy k podání řádných daňových přiznání (ač byly nezákonné), nejsou jen z tohoto důvodu nicotné; nadto pochybení správce daně ani nevedlo k uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně.

74. Nicotná jsou pouze ta rozhodnutí, která trpí nejzávaznějším porušením zákona. Podle § 105 odst. 2 daňového řádu je nicotné rozhodnutí, pokud a) správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný, b) trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo c) je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně. Žalobkyně přitom v tomto ohledu namítá, že výzvy správce daně byly právně neuskutečnitelnými, protože řádná daňová přiznání podala. Právně či fakticky neuskutečnitelná rozhodnutí jsou však pouze taková rozhodnutí, která by splněním znamenala spáchání protiprávního, deliktního, či dokonce trestného jednání, která by ukládala povinnosti objektivně nesplnitelné, v nichž by neexistoval vůbec skutkový základ (byla by bezobsažná), povinnosti by byly (nejen v důsledku absolutního omylu) adresovány neexistujícím subjektům nebo subjektům, které jejich nositeli vůbec nemohou být nebo přestaly být apod. Příkladem tu je vydání platebního výměru a uložení daňové povinnosti zemřelé osobě (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006-74, č. 1629/2008 Sb. NSS).

75. O takovou vadu, resp. o vadu o takovéto intenzitě, se v nyní posuzované věci nejedná. Platí totiž, že jestliže je daňový subjekt k podání řádného daňového tvrzení vyzván, je jeho povinností na tuto výzvu ve stanovené lhůtě reagovat. V opačném případě je správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek (§ 98 daňového řádu) či předpokládat „nulovou“ daňovou povinnost. Proti výzvě je odvolání ze zákona vyloučeno (§ 109 odst. 2 daňového řádu) a o úspěšnosti stížnosti (§ 261 daňového řádu) lze pochybovat. Je-li tedy daňový subjekt přesvědčen o tom, že mu povinnost podat řádné daňové tvrzení nevznikla, je v zahájeném řízení jedinou možností obrany podání „nulového“ daňového tvrzení či jiná reakce, kterou by bylo možno považovat za daňové tvrzení v materiálním smyslu a jejíž nosnou informací by bylo sdělení daňového subjektu o tom, že mu (další) daňová povinnost nevznikla. V takovém případě správce daně není oprávněn přejít na pomůcky a měl by zahájit daňovou kontrolu (Lichnovský, O., Ondrýsek, R., Nováková, P., Kostalanská, E., Rozehnal, T.; Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 527; dostupné v právním informačním systému Beck-online; komentář k § 145 tohoto zákona). K přesně tomuto postupu v nyní projednávané věci přistoupila žalobkyně.

Na výzvy správce daně reagovala podáním „nulového“ daňového přiznání a současně uvedla, že jí podle jejího názoru povinnost podat řádná daňová přiznání nevznikla. Výzvy k podání řádných daňových přiznání proto nejsou nicotné, ostatně objektivně vzato v dané situaci bylo možné výzvu splnit a podat daňové přiznání, na základě nějž by byla spotřební daň dle představ správce daně vyměřena. Byť by takový postup z důvodů vysvětlených v tomto rozsudku nebyl v souladu se zákonem o spotřebních daních a představoval porušení zákazu dvojího zdanění, z faktického hlediska nemožný nebyl.

76. Výzvy k podání řádných daňových přiznání byly nepochybně vydány v rozporu s právními předpisy, a proto nepřerušily běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu. K přerušení lhůty ke stanovení daně podle tohoto ustanovení ovšem v tomto případě došlo zahájením daňové kontroly podle § 85 daňového řádu dne 28. 6. 2017 ve vztahu ke zdaňovacím obdobím duben 2015 a rozšířením daňové kontroly dne 26. 9. 2017 ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden a únor 2015 (bod 39 tohoto rozsudku). Platí totiž, že daňová kontrola je formalizovaný postup, který umožňuje žalobkyni a správci daně kvalifikovaný dialog, v rámci nějž byly na návrh žalobkyně skutečně provedeny požadované důkazy (výslech svědků a pokus spočívající v otevření spotřebitelského balení tabákových výrobků). Je-li při postupu k odstranění pochybností podán návrh na pokračování v dokazování a správce daně jej shledá opodstatněným, zahájí správce daně daňovou kontrolu postupem stanoveným v § 87 daňového řádu. V takovém případě postup k odstranění pochybností fakticky skončí a plynule přejde v tento jiný postup při správě daní. Daň je pak vyměřena na základě výsledků daňové kontroly, při níž budou využita mj. i zjištění z postupu k odstranění pochybností (Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová A., Šimek, K. a Žišková, M.; Daňový řád: komentář. Wolters Kluwer, a. s., Praha 2011; dostupné v právním informačním systému ASPI; komentář k § 90 tohoto zákona). Předmětem daňové kontroly již poté v posuzované věci nebylo pouze ověřování správnosti daňových tvrzení žalobkyně učiněných na základě výzev správce daně k podání řádných daňových přiznání, ale obecně plnění daňové povinnosti žalobkyně týkající se spotřební daně spočívající v tom, zda správně umístila tabákové nálepky na tabákové výrobky za zdaňovací období leden, únor a duben 2015. Jelikož daňová kontrola je samostatným a nezávislým postupem vedoucím k ověřování daňových povinností daňových subjektů a mohla by být zahájena i samostatně, přerušila ve všech případech lhůty ke stanovení daně bez ohledu na to, že výzvy k podání řádných daňových přiznání byly nezákonné. Ve zbytku pak soud odkazuje v otázce prekluze na odůvodnění napadených rozhodnutí, s nímž se v této otázce ztotožňuje.

77. Žalobní body namítající nicotnost výzev k podání řádných daňových přiznání a na ně navazujících úkonů a uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně tak nejsou důvodné.

78. *Zadruhé* se soud zabýval tím, zda žalobkyně na tabákové výrobky umístila tabákové nálepky v souladu s právními předpisy účinnými ke dni vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit.

79. Podle § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních tabákové výrobky vyrobené na daňovém území České republiky, na daňové území České republiky dovezené nebo na daňové území České republiky dopravené z jiného členského státu musí být značeny tabákovou nálepkou, pokud nejsou dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně s následným umístěním v daňovém skladu nebo pokud není v odstavci 6 nebo 7 stanoveno jinak.

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

81. Podle § 116 odst. 2 zákona o spotřebních daních je daň zaplacena použitím tabákové nálepky. Tabákové nálepky musí být použity v okamžiku, kdy vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit.

82. Podle § 116 odst. 4 zákona o spotřebních daních se použitím tabákové nálepky rozumí umístění tabákové nálepky na jednotkovém balení a pod průhledný přebal, pokud se tento používá, tak, aby při otevření jednotkového balení došlo k jejímu poškození.

83. Podle § 2 odst. 3 vyhlášky č. 467/2003 Sb. se tabáková nálepka nalepí rubovou stranou na určenou část balení, která je uzpůsobena k otevírání, a to tak, aby nebylo možné bez viditelného poškození tabákové nálepky balení otevřít. Balení může mít pouze jednu část uzpůsobenou k otevírání.

84. Podle žalovaného tabákové nálepky nebyly použity podle § 114 odst. 2 a § 116 odst. 4 zákona o spotřebních daních a § 2 vyhlášky č. 467/2003 Sb., a proto byly podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních značeny jiným způsobem, než je stanoveno, a považují se za neznačené. Jelikož byly tabákové výrobky podle žalovaného neznačené, tak podle § 116 odst. 2 zákon o spotřebních daních za ně spotřební daň nebyla zaplacena. Bylo proto namístě podle žalovaného nezaplacenou daň vyměřit.

85. Při daňové kontrole bylo prokázáno, že pokud je respektován pokyn žalobkyně k otevření balení tabákových výrobků spočívající v tom, že se plastové krycí víčko otevře potočením, pak dojde k porušení „přelepky“ i tabákové nálepky. Nebude-li však tento návod respektován, bylo též prokázáno, že balení tabákových výrobků lze otevřít bez poškození tabákové nálepky, protože u tabákových výrobků lze po odlepení „přelepky“ s vyznačeným směrem otevření odklopit krycí víčko na opačné straně, než je nalepena tabáková nálepka. Tabákové nálepky tedy byly na tabákových výrobcích umístěny na část balení, která je uzpůsobena k otevírání tak, že je možné bez viditelného poškození tabákové nálepky balení tabákových výrobků otevřít. Je pak třeba souhlasit se žalovaným v tom ohledu, že tabákové výrobky jsou komoditou se zvýšenou ingerencí státu, jelikož jsou zatíženy spotřební daní. Vzhledem k tomu, že se jedná o výrobek druhově určený, je třeba bezvýhradně trvat na tom, aby nebyl zaměnitelný a zneužitelný. Za tím účelem byla stanovena pravidla pro značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami, aby byla zajištěna jednota a shoda mezi tabákovou nálepkou a obsahem příslušného jednotkového balení tabákového výrobku. Pokud mají tabákové nálepky plnit svoji funkci při prevenci proti daňovým únikům, musí být tabáková nálepka umístěna podle § 116 odst. 4 zákona spotřebních daních tak, aby k poškození tabákové nálepky došlo vždy. V tomto ohledu je bez významu, že žalobkyně balení tabákových výrobků doplnila o pokyn, při jehož dodržování dojde k porušení tabákové nálepky, jakožto i to, že při interním testování způsobu otevírání balení tabákových výrobků vždy došlo k poškození tabákové nálepky.

86. Klíčové však bylo v této souvislosti rozhodnout, zda skutečnost, že tabákové nálepky byly na tabákových výrobcích umístěny v rozporu s § 116 odst. 4 zákona o spotřebních daních takovým způsobem, že nebylo při otevírání jednotkového balení tabákových výrobků zaručeno poškození tabákové nálepky, vede nutně k tomu, že tabákové výrobky jsou

podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních značené jiným způsobem, než je stanoveno, a lze je považovat za neznačené.

87. Zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 24. 9. 2020, č. j. 55 Af 12/2018-116, body 38 až 41, uvedl, že podle § 114 zákona o spotřebních daních se tabákové výrobky značí tak, že se na ně umístí tabáková nálepka, přičemž jiný způsob značení povolený není (např. by bylo nepřípustné, pokud by výrobce ztvárnil tabákovou nálepku přímo do designu obalu tabákového výrobku). Výrobce je povinen značit tabákové výrobky tabákovou nálepkou, jejíž náležitosti upravuje vyhláška č. 467/2003 Sb. Ustanovení § 114 zákona o spotřebních daních pak dále v odstavci 4 zpřesňuje tuto povinnost tak, že výrobci zakazuje použití poškozené tabákové nálepky. Pokud by výrobce použil poškozenou tabákovou nálepku, která sice formálně obsahuje veškeré náležitosti stanovené vyhláškou č. 467/2003 Sb., považoval by se takový výrobek podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních za neznačený. Ustanovení § 114 zákona o spotřebních daních tedy upravuje nedostatky *značení* tabákových výrobků tabákovými nálepkami. Oproti tomu § 116 zákona o spotřebních daních stanovuje již konkrétní podmínky *použití* tabákových nálepek. Jednak uvádí, kde je povoleno tabákové výrobky značit (v daňovém skladu nebo mimo daňové území České republiky), a dále toto ustanovení upravuje způsob umístění tabákové nálepky, tj. její použití. Rozlišování těchto dvou různých kategorií podporovala i existence dvou různých skutkových podstat u přestupků podle zákona o spotřebních daních, jelikož podle § 135zk odst. 1 písm. b) se přestupku dopustila fyzická nebo právnická osoba, která *neznačila* tabákové výrobky tabákovými nálepkami podle § 114, zatímco podle § 135zl odst. 1 písm. b) se přestupku dopustila fyzická nebo právnická osoba, která řádně *nepoužila* tabákovou nálepku.

88. Z uvedeného lze učinit závěr, že neznačené tabákové výrobky jsou pouze ty tabákové výrobky, které nejsou vůbec opatřeny tabákovou nálepkou anebo jsou opatřeny poškozenou tabákovou nálepkou nebo tabákovou nálepkou určenou pro zcela jiný tabákový výrobek. Za neznačený tabákový výrobek však nelze považovat tabákový výrobek, který je opatřen tabákovou nálepkou, která toliko nebyla použita řádně. Použití tabákové nálepky, které není řádné, neznamená značení jiným způsobem, než je stanoveno. Za jiný způsob značení tabákového výrobku lze totiž považovat pouze situace, kdy je tabákový výrobek označen jinak než odpovídající tabákovou nálepkou (např. padělanou tabákovou nálepkou). Pokud tabákové nálepky byly připevněny z části na krycí víčko a z části na dózu balení tabákových výrobků, tak tabákové výrobky nebyly označeny jiným způsobem, tj. např. padělanou, poškozenou nebo neadekvátní tabákovou nálepkou. Vzhledem k tomu, že náležitosti tabákové nálepky nikdo nerozporoval, nemohl správce daně dospět k závěru, že tabákové výrobky byly podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních neznačené, ačkoli bylo prokázáno, že byly použity v rozporu s § 116 odst. 4 zákona o spotřebních daních ve spojení s § 2 odst. 3 vyhlášky č. 467/2003 Sb. Řízení o vyměření daně tak vůbec nemělo být zahajováno, přičemž žalobkyni bylo možné postihnout pouze za spáchání přestupku podle § 135zl odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, resp. § 135r odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních (a za podmínky, že by se z časových důvodů ještě nemohla aplikovat pozdější příznivější právní úprava, na niž bylo reagováno právě ve zmíněném rozsudku ze dne 24. 9. 2020, č. j. 55 Af 12/2018-116).

89. Nelze ovšem zastírat, že tento názor není přijímán zcela bez výhrad. V rozporu s ním důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb. uvádí, že nesprávné použití tabákové nálepky

má za následek neznačení tabákového výrobku tabákovou nálepkou a tedy nezdanění tabákového výrobku. Podle důvodové zprávy je pojem „neznačený tabákový výrobek“ napříč celou úpravou zákona o spotřebních daních zabývající se tabákovými výrobky chápán a vykládán jako „nezdaněný tabákový výrobek“. Je to dáno tím, že tabákové výrobky musí být až na výjimky značeny tabákovou nálepkou, jež odpovídá platným právním předpisům (§ 114 zákona o spotřebních daních), tzn. s aktuální sazbou spotřební daně, správnými údaji a správně umístěnou na jednotkovém balení. Zároveň však důvodová zpráva tento stav kritizuje a odůvodňuje jím změnu provedenou zákonem č. 80/2019 Sb. Vedle kategorie neznačený tabákový výrobek se zavedla kategorie tabákový výrobek značený nesprávným způsobem (podle závažnosti porušení povinností při značení tabákových výrobků). Zatímco do kategorie neznačené tabákové výrobky náleží tabákový výrobek bez tabákové nálepky, tj. skutečně neznačený tabákový výrobek, tabákový výrobek, na kterém je nalepena pouze část tabákové nálepky, tabákový výrobek opatřený jiným značením než českou tabákovou nálepkou, případně padělanou tabákovou nálepkou a tabákový výrobek značený tabákovou nálepkou, jejíž náležitosti stanovené vyhláškou o tabákových nálepkách při značení tabákových výrobků nejsou čitelné, kategorie tabákového výrobku značeného nesprávným způsobem se týká primárně umístění tabákové nálepky a kvality nalepení, tj. tabáková nálepka, kterou lze jednoduše odstranit bez viditelného poškození nebo tabáková nálepka neumístěná pod průhledný přebal. Podle pozdější právní úpravy se tabákový výrobek značený nesprávným způsobem od neznačeného liší důsledky plynoucími ze zjištění takového výrobku, které budou mírnější oproti neznačeným tabákovým výrobkům. V případě tabákového výrobku značeného nesprávným způsobem se navrhuje ponechání správního trestu za deliktní jednání, tedy uložení pokuty za spáchání přestupku podle § 135p odst. 2 písm. b) nebo § 135q odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních a uložení propadnutí neznačených tabákových výrobků podle § 135zf zákona o spotřebních daních, resp. ponechání ochranného opatření zabrání neznačených tabákových výrobků podle § 135zg zákona o spotřebních daních. Oproti tomu jsou zachovány související dopady pro ty subjekty, které poruší povinnosti stanovené pro značení tabákových výrobků závažným způsobem (např. z důvodu pokusu o daňový únik), tj. vyměření daně z tabákových výrobků, uložení pokuty za spáchání přestupku podle § 135p odst. 1 a odst. 2 písm. a) nebo § 135q odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních a uložení propadnutí neznačených tabákových výrobků podle § 135zf zákona o spotřebních daních, resp. zabrání neznačených tabákových výrobků podle § 135zg zákona o spotřebních daních. Hlavním cílem změny právní úpravy bylo podle důvodové zprávy umožnit rozlišování více a méně závažného porušení zákona o spotřebních daních ve věcech značení tabákových výrobků.

90. Z uvedeného vyplývá, že důvodová zpráva reagovala na totožný problém při posuzování řádného umisťování tabákových nálepek jako zdejší soud prostřednictvím jiného řešení se stejným důsledkem. Důvodová zpráva totiž sice použité tabákové nálepky považuje za neznačené podle zákona o spotřebních daních (byť je otázkou, nakolik text důvodové zprávy nevychází spíše z – pozměněné – správní praxe, jejímž projevem jsou právě napadená rozhodnutí), toto řešení však nepovažovala za správné, a proto zákon č. 80/2019 Sb. odlišil na jedné straně kategorii neznačených tabákových výrobků a na druhé straně kategorii tabákových výrobků značených nesprávným způsobem. Zákon č. 80/2019 Sb. však tento problém řeší pouze do budoucna a odhlíží od případů, k nimž došlo do jeho účinnosti. Výklad zaujatý zdejším soudem přitom prostřednictvím gramatického a systematického výkladu § 114 a § 116 zákona o spotřebních daních též odlišuje výše

uvedené kategorie tak, že § 114 upravuje značení tabákových výrobků, zatímco § 116 upravuje umisťování tabákových nálepek. Dochází pak ke stejnému řešení problému kritizovaného důvodovou zprávou s tím, že i před účinností pozdější právní úpravy nelze tabákové výrobky s nesprávně umístěnými tabákovými nálepkami považovat za nezdaněné tabákové výrobky. Takový výklad zákona o spotřebních daních účinného před jeho novelou provedenou zákonem č. 80/2019 Sb. je podle soudu jediným správným, neboť v intencích důvodů, jež vedly k přijetí změny právní úpravy, umožňuje zohlednit méně závažné porušení zákona o spotřebních daních, tedy nesprávné umístění tabákové nálepky často způsobené pouze lidskou chybou, a diferenciovat jak postih za ně, tak jeho daňové dopady.

91. Jak přitom správně při jednání připomněla žalobkyně, se zmíněným výkladem Krajského soudu v Praze se ztotožnil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 8. 2021, č. j. 9 Afs 272/2020-67, který obdobně uzavřel, že značení tabákových výrobků odpovídajícími tabákovými nálepkami takovým způsobem, že bylo možno tabákový výrobek otevřít, aniž by se tabáková nálepka poškodila, nepředstavovalo značení „jiným způsobem, než je stanoveno“, které by podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních zakládalo fikci, že jde o neznačené tabákové výrobky. Za neznačené ve smyslu § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních podle Nejvyššího správního soudu bylo možné považovat *„úplně jiné označení než označení tabákovými nálepkami příslušejícími k danému typu tabákovému výrobku.“* Ze soudní praxe poukázal na situaci označení tabáku ke kouření tabákovými nálepkami pro doutníky, jež mají odlišné formální náležitosti a navíc jsou spojeny s jinou sazbou spotřební daně.

92. K nutnosti přistoupit k benevolentnějšímu výkladu zákona o spotřebních daních již před účinností zákona č. 80/2019 Sb. dospěl i Krajský soud v Plzni a ve svém rozsudku ze dne 28. 11. 2018, č. j. 30 Af 18/2017-74, uvedl, že názor žalovaného, že neznačené tabákové výrobky je bez dalšího třeba považovat nezdaněné, nemá zákonný podklad. Tento závěr přitom aproboval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26. 11. 2020, č. j. 3 Afs 1/2019-36, v bodě 61, kde dále uvedl, že „[u]*žitím slovního spojení ‚považují se za neznačené‘ zákon vyjadřuje, že s takovými tabákovými výrobky spojuje shodné zacházení a shodné následky jako s výrobky, které nejsou tabákovými nálepkami označeny vůbec (ač označeny být musí). Ze žádného ustanovení zákona o spotřebních daních však nevyplývá, že by důsledkem porušení povinností při značení tabákových výrobků bylo jejich (opětovné) zdanění, přesto, že by bylo (doklady vymezenými v § 5 zákona) prokázáno, že již byly při jejich (prvotním) uvedení do volného daňového oběhu jednou zdaněny*.“ Uvedené závěry zopakoval a znovu aplikoval Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 13. 1. 2021, č. j. 4 Afs 283/2018-83. Vždy se přitom jednalo o závěry k právní úpravě předcházející novele účinné od 10. 1. 2019, tedy (v rozhodných otázkách) ke shodné právní úpravě, jako je aplikovatelná v případě žalobkyně.

93. Nelze v tomto případě tedy přehlížet, že žalobkyně spotřební daň na základě objednávek tabákových nálepek zaplatila. Při výkladu zaujatém žalovaným by se totiž takto zaplacená spotřební daň fakticky ztratila (podmínky § 122 zákona o spotřebních daních nejsou splněny, neboť toto ustanovení spadá pouze pod taxativně vypočtené případy tabákových nálepek znečištěných nebo nepoužitelných pro změnu sazby spotřební daně), a došlo by tak k nepřípustnému zdvojenému výběru spotřební daně z jednoho konkrétního tabákového výrobku. Jednak by došlo k úhradě spotřební daně při odběru původně použitých tabákových nálepek a jednak by byla spotřební daň opětovně stanovena u

tabákových výrobků napadenými rozhodnutími, jelikož tyto tabákové výrobky byly shledány neznačenými (a tedy nezdaněnými). Soud tak konstatuje, že v případě nesprávného umístění tabákové nálepky je třeba zohlednit i uhrazenou spotřební daň, pokud byla použita pravá tabáková nálepka. Jinak by tomu pochopitelně bylo, kdyby kromě nesprávně umístěných tabákových nálepek správce daně v daném případě zjistil a prokázal další skutečnosti, jež by svědčily o tom, že v konkrétním případě dochází k daňovým únikům (např. k opětovnému použití tabákových nálepek či balení opatřeného tabákovou nálepkou). Takové skutečnosti však daňové orgány zjevně nezjišťovaly a nesvědčí o tom ani žádné indicie vyplývající ze správního spisu.

94. Lze proto v tomto ohledu uzavřít, že pokud je na tabákovém výrobku umístěna pravá tabáková nálepka, byť je umístěna takovým způsobem, že v rozporu s § 116 odst. 4 ve spojení s § 2 odst. 3 vyhlášky č. 467/2003 Sb. při otevírání balení tabákových výrobků nedojde k jejímu poškození, nelze tabákový výrobek bez dalšího pouze s odkazem na § 114 odst. 4 nebo § 116 odst. 4 zákona o spotřebních daních považovat za nezdaněný a (opětovně) přistoupit k vyměřování spotřební daně. Tento žalobní bod je tudíž důvodný a napadená rozhodnutí proto nemohou obstát.

95. *Zatřetí* též platí, že žaloby jsou důvodnými bez ohledu na správnost závěru uvedeného v bodech 78 až 94 tohoto rozsudku i proto, že žalobkyně byla při umisťování tabákových nálepek v dobré víře, že postupuje v souladu s právními předpisy a žalovaný k tomu měl přihlédnout.

96. Podle § 5 odst. 3 daňového řádu správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.

97. Správce daně je povinen v souladu s právními předpisy šetřit práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní. Formulace daňového řádu se odchyluje od § 2 odst. 3 správního řádu, jenž ukládá správním orgánům povinnost šetřit práva nabytá v dobré víře, jakož i oprávněné zájmy fyzických a právnických osob, jichž se činnost správního orgánu v jednotlivém případě dotýká. Rozdíl mezi právem chráněnými a oprávněnými zájmy je ovšem pouze formulační a nelze z něj vyvozovat žádné závěry. To samé platí i pro ochranu práv nabytých v dobré víře; jednak ji lze podřadit pod šíře formulovanou povinnost „šetření“ práv, jednak pod princip ochrany nabytých práv, jakož i princip ochrany dobré víry vyplývající přímo z ústavního pořádku (Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová A., Šimek, K. a Žišková, M.; Daňový řád: komentář. Wolters Kluwer, a. s., Praha 2011; dostupné v právním informačním systému ASPI; komentář k § 5 tohoto zákona, nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, č. 30/1998 Sb., a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005, č. 1350/2007 Sb. NSS).

98. Žalobkyně namítala, že způsob umisťování tabákové nálepky na tabákové výrobky pravidelně se žalovaným konzultovala a umístění tabákové nálepky z části na dózu a z části na krycí víčko bylo odsouhlaseno ředitelkou odboru GŘC jakožto nejvýše postavenou osobou žalovaného přímo se zabývající spotřebními daněmi z tabákových výrobků. V této souvislosti bylo při daňové kontrole prokázáno, že se ředitelka odboru GŘC se zaměstnanci žalobkyně skutečně pravidelně scházela a mj. spolu konzultovali způsob umístění tabákových nálepek. Značení tabákových výrobků řešila

se zaměstnanci žalobkyně opakovaně, neboť bylo vnímáno jako problematické téma z hlediska svého řešení. Svědci se shodli i v tom, že se žalobkyně doporučeními ředitelky odboru GŘC řídila, přičemž rovněž žalovaný tuto praxi respektoval, a to i v případě, že došlo ke konfrontaci s daňovými subjekty.

99. Ke konkrétnímu umístění tabákové nálepky ředitelka odboru GŘC shodně se svědky Š. a L. vypověděla, že žalobkyně si přímo ověřovala, zda tabákovou nálepku může umisťovat z části na dózu a z části na krycí víčko. Bylo jí doporučeno, aby na protilehlou stranu dózy naproti tabákové nálepce umístila plastovou barevně odlišenou „přelepku“ jako zpevnění uchycení krycího víčka dózy v místě protilehlém tabákové nálepce. Svědek Mgr. P. Š. jak v roce 2015, tak v roce 2017 vypověděl, že tento způsob umístění tabákové nálepky byl schválen nejdříve interně a následně jej odsouhlasila ředitelka odboru GŘC. Dne 4. 9. 2014 přinesl svědek do budovy žalovaného ke schválení vzor a ředitelka odboru GŘC mu e-mailovou zprávou přibližně za týden sdělila, že si dokáže představit, že se takové tabákové výrobky objeví na trhu. Shodně vypovídal i svědek Mgr. J. L., podle kterého týden od tohoto setkání ředitelka odboru GŘC demonstrovaný způsob umístění tabákové nálepky akceptovala, což potvrdila e-mailovou zprávou, jež mu byla odeslána „v kopii“. Dále tento závěr podporují i listiny předložené žalobkyní, neboť podle e-mailové zprávy psané v anglickém jazyce ze dne 11. 9. 2014 odeslané Mgr. P. Š. zaměstnancům žalobkyně („v kopii“ e-mailové zprávy byl uveden Mgr. J. L.) svědek Š. uvádí, že celní orgány potvrdily, že jejich řešení je vyhovující (e-mailová zpráva byla přiložena k podání žalobkyně ze dne 7. 11. 2017 ve věci sdělení k výslechu Mgr. J. L. v rámci daňové kontroly DK0016/17/61052). Soud tak konstatuje, že ze všech provedených, vzájemně souladných důkazů, přímých i nepřímých, jednotlivě i v souhrnu plyne, že žalobkyně způsob umístění tabákových nálepek skutečně se žalovaným konzultovala, doporučeními žalovaného se řídila, zohledňovala je při výrobě tabákových výrobků a sama interně v souladu s těmito doporučeními způsob umisťování tabákových nálepek testovala. Platí tedy, že bez ohledu na to, zda by soud provedl žalobkyní navrhovaný důkaz (e-mailová komunikace mezi ní a zaměstnanci žalobkyně), jenž měl prokázat, že ředitelka odboru GŘC odsouhlasila tento konkrétní způsob umístění tabákové nálepky, bylo s dostatečnou mírou pravděpodobnosti prokázáno, že při umisťování tabákové nálepky z části na dózu a z části na krycí víčko byla žalobkyně v dobré víře o oprávněnosti svého postupu. Tuto skutečnost byl žalovaný povinen zohlednit, přičemž pokud k dobré víře nepřihlédl, tak postupoval v rozporu se svými povinnosti šetřit práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní podle § 5 odst. 3 daňového řádu, což způsobuje nezákonnost napadených rozhodnutí.

100. Pokud správce daně uvádí, že doporučení ředitelky odboru GŘC byla pouze jejím osobním názorem a žalobkyně měla požádat podle § 132 daňového řádu o závazné posouzení, resp. v situaci, kdy žalovaný zjistil, že podle zákona o spotřebních daních takto postupovat nelze, pouze o písemné stanovisko vydané na žádost, tak tento přístup nelze akceptovat. Komunikovala-li totiž ředitelka odboru GŘC se žalobkyní prostřednictvím své pracovní e-mailové adresy i osobně z pozice svého postavení, nadto v budovách žalovaného, nelze než dospět k závěru, že ředitelka odboru GŘC prezentuje názory daňových orgánů, resp. žalobkyně tento dojem nepochybně mohla zcela oprávněně nabýt. Ředitelka odboru GŘC způsob umístění tabákové nálepky nesdělovala žalobkyni nijak svévolně, ale naopak s vědomím ostatních příslušníků žalovaného, neboť např. poté, co jí byl způsob umístění tabákové nálepky v roce 2014 demonstrován, jej konzultovala s ostatními příslušníky a až s týdenním odstupem e-mailovou zprávou demonstrovaný způsob žalobkyni odsouhlasila. Byť se přesné znění e-mailu nepodařilo vzhledem

k neochotě daňových orgánů ani přes včasný důkazní návrh žalobkyně v daňovém řízení zajistit (s ohledem na úřední povahu této korespondence ji v daném případě bylo možné k důkazu provést, resp. v případě pochybností bylo povinností daňových orgánů se bývalé ředitelky odboru GŘC alespoň dotázat, zda s takovým důkazem souhlasí), právě svědkyní potvrzená formulace o doporučení zesílit a zvýraznit přelepku na protilehlé straně k tabákové nálepce zavdávala jasný důvod k přesvědčení žalované, že řešení s přelepkou bylo (s dílčími, skutečně realizovanými úpravami) z pohledu daňové správy přinejmenším akceptovatelné. Nelze přitom připustit, aby vyjádření a sdělení čelných představitelů žalovaného při úředním styku s jednotlivci, vůči kterým je uplatňována veřejná moc, byla pouhými osobními názory bez relevantních účinků. Byla by to přeci rovněž ředitelka odboru GŘC, kdo by písemné stanovisko, na které žalovaný poukazuje, podepisovala. Není tak rozdíl v tom, zda ředitelka odboru GŘC tento názor reflektovala v písemném stanovisku, v pracovní e-mailové zprávě nebo na osobním jednání pracovního charakteru. Rozdíl v tomto ohledu může být pouze z hlediska následného prokazování takové skutečnosti. Jak ovšem vyplývá z výše uvedeného, žalobkyně v tomto ohledu svoje důkazní břemeno unesla. V souvislosti s tabákovými nálepkami byl tento způsob komunikace v dané době mezi žalovaným a daňovými subjekty zjevně běžný a respektovaný, o čemž svědčí i to, že po kontrole v roce 2008 žalobkyně všechny výhrady žalovaného akceptovala a další změny umisťování tabákových nálepek s příslušníky žalovaného konzultovala. Nelze zpětně namítat, že taková dlouhodobě zavedená správní praxe směřující přímo vůči žalobkyni byla chybná.

101. Žalovaný měl k dobré víře žalobkyně přihlédnout v tomto případě tím spíše, pokud ze správního spisu plyne, že žalovaný v rozhodné době nevyžadoval umisťovat tabákové nálepky výhradně na aluminiovou fólii. Kupříkladu podle písemného stanoviska žalovaného ze dne 22. 10. 2007, zn. 2007/3292/23, podepsaného mj. ředitelkou odboru GŘC se v rámci kontrolní činnosti daňových orgánů zjistilo, že tabákové výrobky byly značené platnou tabákovou nálepkou, ale způsobem, při němž v případě otevření jednotkového balení nedochází k viditelnému poškození tabákové nálepky. Ve stanovisku se uvádí, že tyto případy byly specifické tím, že se jednalo o řádně zdaněné tabákové výrobky značené standardně objednanými a zaplacenými tabákovými nálepkami, nicméně „technicky“ chybně přilepenými tak, že výrobek šlo bez viditelného poškození jednotkového balení vyjmout (například z opačné strany balení, než je nalepená tabáková nálepka). V tomto stanovisku ředitelka odboru GŘC uvádí, že na takové tabákové výrobky nemají celní úřady hledět jako na neznačené tabákové výrobky ve smyslu § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Dále bylo zjištěno, že ještě bezprostředně po proběhlých kontrolách žalobkyně v roce 2015 žalovaný na žádost žalobkyně vydal písemné stanovisko ze dne 5. 5. 2015, č. j. 23184/2015-900000-231. V něm žalobkyni sdělil, že pokud balení tabákových výrobků opatří průhlednou lepicí fólií, jež pokryje horní část dózy, krycí víčko a tabákovou nálepku, bude tento způsob umístění tabákové nálepky odpovídat platným právním předpisům. Tento postup žalovaný žalobkyni doporučil i přesto, že dne 8. 3. 2015 pověřil příslušné celní úřady k provedení kontrol a v tomto pověření v rozporu s předchozím sdělením uvedl, že tabákovou nálepku je třeba umístit na aluminiovou fólii, přičemž pokud je umístěna na tělo dózy a krycí víčko, není tento způsob správný (viz bod 31 tohoto rozsudku). K závěru o tom, že jediný přípustný způsob použití tabákové nálepky je její umístění na aluminiovou fólii, dospěl žalovaný zřejmě až na základě přípisu Ministerstva financí ze dne 3. 12. 2015, č. j. MF-46426/2015/1802-7 (odpověď na žádost žalovaného ze dne 6. 10. 2015, č. j. 51169/2015-900000-231), o čemž

svědčí i výpovědi zaměstnanců Ministerstva financí (výpovědi svědků H. a M. v bodě 41 tohoto rozsudku). Lze tak dospět k závěru, že dlouhodobá praxe žalovaného naopak nevyžadovala umístit tabákovou nálepku výhradně na aluminiovou fólii, přičemž ke změně tohoto názoru přistoupil žalovaný až postupně (s ingerencí Ministerstva financí) a jednotně k této problematice začal přistupovat až po vzniku povinnosti žalobkyně daň přiznat a zaplatit.

102. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že při daňové kontrole bylo prokázáno, že žalobkyně byla přinejmenším důvodně přesvědčena o oprávněnosti svého jednání. Na dodržení zásady ochrany práv nabytých v dobré víře je přitom třeba trvat i tehdy, pokud by byla předchozí praxe daňových orgánů nezákonná. Jak vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 1. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi. Rozšířený senát pak též připustil, že podle okolností takovou správní praxí může být i praxe jsoucí v rozporu s objektivním právem (srov. zejm. body 77, 80 a 81 citovaného usnesení). Na jeho rozhodnutí navázal rozsudek ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159, na který odkazuje i žalovaný; dospívá však v souvislosti s ním k nesprávným závěrům (viz bod 60 tohoto rozsudku).

103. K tomu lze doplnit, že dlouhodobost a všeobecnost správní praxe je vyžadována především tehdy, jestliže se daňový subjekt dovolává správní praxe nezacílené individuálně právě na něj. Naopak je-li mu individuálně směřováno konkrétní doporučení či jiný úkon vyjadřující nikoliv jen zjevně předběžné stanovisko správního orgánu, pak se o něj může opřít a dovolat se jej i tehdy, není-li prezentováno všeobecně a opakovaně, je-li zachována dostatečná časová a věcná souvislost s aktuální kauzou a neexistují-li ani zásadní důvody, pro něž (obsahová změna rozhodné právní úpravy, publikovaná či subjektu známá odlišná pozdější judikatura, popř. individuální či veřejně publikované upozornění na změnu praxe) by se již rozumně uvažující daňový subjekt nemohl nadále spoléhat na platnost takového ujištění. V tomto případě přitom soud nenalezl v právní úpravě, judikatuře ani zjištěném skutkovém stavu žádnou relevantní a jednoznačnou informaci, na základě níž by se v okamžiku uvádění sporných výrobků do volného oběhu nemohla žalobkyně opřít o ujištění, jež se jí dostalo od ředitelky odboru GŘC. Měl-li žalovaný v úmyslu předchozí dlouhodobou praxi změnit, jestliže se domníval, že je nezákonná, musel tak učinit jedině s účinky do budoucna (*ex nunc*) a žalobkyni s tuto změnou (s ohledem na předchozí jí směřovaná ujištění ze strany oprávněné úřední osoby) v dostatečném předstihu seznámit. Tímto způsobem však žalovaný nepostupoval, a nemůže proto nyní se zpětnými účinky popírat svoje předchozí, byť třeba neformální doporučení a přistoupit k vyměření daně i přesto, že žalobkyni prostřednictvím kompetentní úřední osoby ubezpečil o zákonnosti jejího postupu (resp. tak to navenek bylo oprávněně vnímáno).

104. Napadená rozhodnutí jsou tudíž vydána v rozporu s právními předpisy i správní praxí, resp. s ujištěními, jež byla adresně ze strany žalovaného určena žalobkyni.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

105. Soud tak uzavírá, že napadená rozhodnutí nemohou obstát ze dvou, resp. tří samostatně uplatnitelných důvodů. Jednak tabákový výrobek s nesprávně umístěnou tabákovou

nálepkou nebylo možno považovat za nezdaněný a vlastně ani neznačený (body 78 až 94 tohoto rozsudku), jednak byl žalovaný povinen zohlednit dobrou víru žalobkyně o správnosti umisťování tabákových nálepek (body 95 až 104 tohoto rozsudku). Za daného stavu pak již bylo zbytečné se zabývat dalšími žalobními body, neboť napadená rozhodnutí nemohou pro svou nezákonnost obstát. Napadená rozhodnutí proto soud podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil. O vrácení věci žalovanému soud rozhodl podle § 78 odst. 4 s. ř. s. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

106. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Úspěšné žalobkyni soud přiznal náhradu nákladů řízení v celkové výši 56 691,39 Kč. Tato částka sestává z odměny advokátky za devět úkonů právní služby po 3 100 Kč [třikrát převzetí a příprava zastoupení, třikrát sepis žaloby a třikrát sepis repliky podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)] a za jeden úkon právní služby po 7 100 Kč za účast na jednání před soudem v trvání do dvou hodin podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. g) a § 12 odst. 3 advokátního tarifu, z desíti paušálních částek jako náhrad hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, z cestovného podle § 13 odst. 1 a 5 advokátního tarifu ve výši 914,37 Kč za cestu z Kosmonos do Prahy a zpět v celkové délce 150 km (cesta osobním automobilem Škoda Octavia se spotřebou v kombinovaném provozu 6,1 l benzinu automobilového 95 oktanů na 100 km při průměrné ceně pohonných hmot 27,8 Kč/l a sazbou základní náhrady 4,4 Kč za km), pěti náhrad za promeškaný čas podle § 14 odst. 1 a 3 advokátního tarifu po 100 Kč (cesta z Kosmonos do Prahy a zpět za pět započatých půlhodin), vše zvýšeno o 21 % DPH ve výši 8 277,02 Kč, a konečně ze zaplacených soudních poplatků ve výši 3 000 Kč za každou ze tří žalob. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 56 691,39 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupkyně žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních 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.

Praha 9. září 2021

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: H. T.