



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **TAAR s.r.o.**, se sídlem Budějovická 11, Veselí nad Lužnicí, zast. Mgr. Jiřím Mašlejem, advokátem, se sídlem V Podhoří 249/28, Praha, proti žalovanému: **Celní úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem Kasárenská 6/1473, České Budějovice, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 6. 2021, č. j. 51 A 73/2017-252,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobkyně se žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného. Ten spatřovala v nezákonně zahájených postupech k odstranění pochybností na spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad a prosinec 2016 a leden a únor 2017 na základě výzev ze dne 9. 8. 2017, č. j. 73421/2017/520000-3, č. j. 73466/2017/520000-3, č. j. 73484/2017/520000-3 a č. j. 73489/2017/520000-3 (dále jen „výzvy k odstranění pochybností ze dne 9. 8. 2017“).

[2] Krajský soud rozsudkem ze dne 30. 8. 2018, č. j. 51 A 73/2017-51, žalobu zamítl. Uzavřel, že výzvy k odstranění pochybností ze dne 9. 8. 2017 nenaplňují pojmové znaky nezákonného zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s.; konkrétně neshledal, že by výzvy byly nezákonné a že by žalobkyně byla v jejich důsledku zkrácena na svých právech.

[3] Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 13. 1. 2021, č. j. 4 Afs 283/2018-83, uvedený rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Považoval za pochybení, že krajský soud pouze na základě dílčího závěru, že nesprávně označený tabák ke kouření ve smyslu § 114 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, (dále jen „zákon o spotřebních daních“), účinného v době rozhodování krajského soudu, je třeba považovat za tabákový výrobek neznačený, dovedl, že již z toho důvodu žalobkyně neprokázala, že by jí do volného oběhu uváděné tabákové výrobky byly (řádě) zdaněny. Nejvyšší správní soud krajskému soudu vytkl, že nezvažoval při posuzování naplnění definice plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, zda byla žalobkyně schopna v souladu s § 5 téhož zákona prokázat, že tabákové výrobky byly zdaněny (a že tak činila). Závěr o naplnění definice plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních bez takové úvahy byl tudíž podle kasačního soudu chybný, resp. předčasný. Totéž podle kasačního soudu platilo i o navazujících dílčích závěrech krajského soudu ohledně povinnosti žalobkyně podat daňové přiznání a naplnění podmínek pro zahájení postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu. Předčasným proto Nejvyšší správní soud shledal také závěr krajského soudu, že výzvy k odstranění pochybností ze dne 9. 8. 2017 nepředstavovaly vůči žalobkyni nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s.

[4] Krajský soud v dalším řízení připustil žalobkyní navrhovanou změnu žalobního petitu, aby byl postup žalovaného k odstranění pochybností zahájený výzvami ze dne 9. 8. 2017 označen za nezákonný (krajský soud tedy nadále rozhodoval pouze o určení toho, zda byl zásah spočívající ve vydání výzev k odstranění pochybností ze dne 9. 8. 2017 nezákonný). Krajský soud poté v záhlaví specifikovaným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu opětovně zamítl.

[5] Krajský soud se nejprve v souladu se závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku č. j. 4 Afs 283/2018-83 zabýval zdaněním posuzovaných tabákových výrobků. Uzavřel, že žalobkyně žalovanému nepředložila doklady ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních, a tudíž neprokázala zdanění tabákových výrobků (tabáku ke kouření); argumentace žalobkyně, že výrobky byly označeny nálepkami pro jiný druh výrobku (doutníky ZERA), přitom nemohla ve smyslu požadavků vyplývajících z § 5 zákona o spotřebních daních obstát. Krajský soud také s ohledem na skutečnost, že žalobkyně uváděla do volného oběhu tabák ke kouření, který byl označen tabákovou nálepkou určenou pro doutník, a žalovanému nepředložila žádný jiný důkaz o zdanění tabáku ke kouření, označil za správný postup žalovaného, který zahájil vyměřovací řízení ohledně spotřební daně z tabákových výrobků (tabáku ke kouření), a nikoliv řízení doměřovací.

[6] Krajský soud nakonec dospěl k závěru, že nebyly naplněny podmínky podle § 82 s. ř. s. pro deklaraci nezákonného zásahu. S ohledem na zjištěný a podrobně popsáný skutkový stav měl za to, že žalovanému vznikly vážné pochybnosti ohledně zdanění tabáku ke kouření, který byl u žalobkyně zjištěn a u ní skladován a evidován jako tabákové výrobky - doutníky ZERA. Tyto indicie vypovídaly o tom, že u tabáku ke kouření se jednalo o výrobky neznačené a rovněž nezdaněné. Žalovaný proto žalobkyni vyzval k podání daňových přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků (tabák ke kouření) za uvedená zdaňovací období. Žalobkyně ve stanovené lhůtě výzvě nevyhověla, a žalovaný

pokračování

tudíž ve smyslu § 145 odst. 1 daňového řádu předpokládal, že tvrdila v řádném daňovém tvrzení spotřební daň ve výši nula. Následně žalovaný žalobkyni posuzovanými výzvami k odstranění pochybností ze dne 9. 8. 2017 učiněnými podle § 89 daňového řádu uložil, aby prokázala pravdivost svých tvrzení o spotřební dani z tabáku ke kouření za rozhodná období ve výši 0 Kč a předložila důkazní prostředky k odstranění jeho pochybností, které jej vedly k vydání těchto výzev. Žalovaný podle krajského soudu nikterak nepochybil a posuzované výzvy k odstranění pochybností ze dne 9. 8. 2017 tedy nesplňovaly jednu z podmínek (nezákonnost zásahu) nezbytnou k poskytnutí ochrany podle § 82 a násl. s. ř. s.

[7] Žalobkyně nadto podle krajského soudu neprokázala ani naplnění další podmínky, a to zkrácení na svých právech. Krajský soud v tomto ohledu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2020, č. j. 9 Afs 234/2019 -38, a dovodil, že výzvy vydané při odstraňování pochybností žádné změny v hmotněprávním postavení žalobkyně nevyvolaly. Hmotná práva žalobkyně totiž mohla být dotčena až případným výsledkem nalézacího řízení, které bylo ukončeno vydáním rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2018, č. j. 20855-2/2018-900000-311 (o odvolání žalobkyně proti platebním výměrům ze dne 28. 12. 2017 vydaným Celním úřadem pro Jihočeský kraj na spotřební daň z tabákových výrobků za jednotlivá zdaňovací období), proti kterému podala žalobkyně žalobu, o níž rozhodl krajský soud rozsudkem ze dne 21. 10. 2020, č. j. 59 Af 1/2019-95.

II.

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatelka především namítá, že se krajský soud dopustil jiné vady, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci, tím, že v odůvodnění napadeného rozsudku sice vyslovil, že stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a tudíž nemá právo na náhradu nákladů řízení, avšak výrok o tom v napadeném rozsudku chybí. Krajský soud pouze výrokem I. zamítl žalobu stěžovatelky a výrokem II. nepřiznal žalovanému náhradu nákladů řízení.

[10] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že neprokázala zdanění tabáku ke kouření, jelikož nepředložila doklady ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních. Připomíná, že je provozovatelkou daňového skladu, v němž mimo jiné vyrábí tabákové výrobky ZERA, a je také skladovatelkou surového tabáku, který je vstupní surovinou pro jejich výrobu. Zdůrazňuje, že v řízení o žalobě tvrdila a prokazovala (a prokázala), že tabákové výrobky ZERA vyráběla jako doutníky, že na tyto tabákové výrobky u pověřeného celního úřadu objednávala tabákové nálepky určené pro doutníky, zaplatila spotřební daň z těchto výrobků na účet pověřeného celního úřadu, zaplatila náhradu nákladů spojených s výrobou a distribucí tabákových nálepek na účet pověřeného celního úřadu, tyto nálepky u pověřeného celního úřadu odebrala a poté na tabákové výrobky vylepila. Stěžovatelka má tudíž za to, že posuzované tabákové výroky (které žalovaný považuje za tabák ke kouření) zdanila dvakrát. Jednou jako doutníky objednááním a vylepením tabákových nálepek určených pro doutníky a jednou jako tabák ke kouření na základě platebních výměrů. S ohledem na to byly posuzované výzvy

k odstranění pochybností ze dne 9. 8. 2017, kterými žalovaný zahájil vyměřovací řízení, nezákonné. Stejně tak je nezákonné i vyměřovací řízení.

[11] Stěžovatelka dále poukazuje na to, že v řízení před krajským soudem předložila za období říjen a listopad 2016 a leden a únor 2017 jednotlivé výkazy o přijatých tabákových nálepkách na doutníky, včetně příslušných platebních výměrů, příkazů k úhradě spotřební daně, faktury za náklady spojené s výrobou a distribucí tabákových nálepek, dodací listy k tabákovým nálepkám a pokladní stvrzenky o úhradě těchto nákladů v hotovosti. Rovněž předložila přehled využití kolků na doutníky ZERA a ZERA Cézar a skladové karty k doutníkům ZERA a ZERA Cézar. Těmito důkazy stěžovatelka prokazovala a prokázala, že již jednou tabák ke kouření zdanila, byť jako doutníky.

[12] Podle stěžovatelky krajský soud v napadeném rozsudku také opomněl ve vztahu k závěru o neunesení důkazního břemene podle § 5 zákona o spotřebních daních zásadní skutečnost, a to že na rozdíl v jím citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2020, č. j. 3 Afs 1/2019-36, byl žalobcem prodejce tabákových výrobků (tzv. maloobchodník), zatímco stěžovatelka je provozovatelkou daňového skladu a výrobcem tabákových výrobků. Postavení subjektů, s nímž je daňové řízení vedeno, má přitom podle stěžovatelky vliv na rozsah důkazů, kterými je prokazováno zdanění tabákových výrobků. Výrobce tabákových výrobků musí vést odpovídající evidenci, kterou také pravidelně předkládá pověřenému celnímu úřadu. Navíc, výrobce tabákových výrobků potřebuje vstupní suroviny, z nichž teprve tabákové výrobky vyrobí, což je i stěžovatelčin případ. Stěžovatelka i tyto další důkazy předložila v řízení krajskému soudu. Stěžovatelka má tedy za to, že prokázala zdanění tabákových výrobků ZERA, avšak pochybila tím, že je zdanila v nesprávné výši (jako doutníky). Z tohoto důvodu nemělo být se stěžovatelkou vedeno vyměřovací řízení, ale řízení doměřovací. Stěžovatelka je proto přesvědčená, že výzvami k odstranění pochybností (které nezohledňovaly již zaplacenou spotřební daň) bylo zasaženo do jejích vlastnických práv a vyměřovací řízení nebylo vedeno v souladu se zákonem. Závěry krajského soudu jsou přepjatě formalistické a zcela odporují principům spravedlnosti. Nakonec stěžovatelka na podporu svých tvrzení o nutnosti vedení řízení doměřovacího, a nikoliv vyměřovacího odkazuje na závěry článku pracovníka Celní správy České republiky Mgr. J. Ž. a nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že se uvedený článek týká jiné problematiky.

III.

[13] Žalovaný ve vyjádření navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Opětovně rekapituluje podstatné skutečnosti a průběh správního řízení a zdůrazňuje pro řízení stěžejní východisko, a to, že stěžovatelka vylepila tabákové nálepky určené pro tabákové výrobky (doutníky) na tabákové výrobky (tabák ke kouření), tedy na jiný tabákový výrobek, který je samostatným předmětem daně. Tabák ke kouření přitom podléhá jiné výši zdanění a rovněž výpočet spotřební daně probíhá odlišně. Žalovaný má za to, že nepochybil, zahájil-li vůči stěžovatelce postup k odstranění pochybností, jehož výsledkem bylo vyměření spotřební daně a nikoliv její doměření. Stěžovatelka na výzvy žalovaného k podání daňového přiznání za předmětná období na tabákový výrobek (tabák ke kouření) reagovala tak, že neměla povinnost podávat daňové přiznání, žalovaný proto kvalifikoval tuto odpověď v souladu s § 145 odst. 1 daňového řádu jako tvrzení ve výši 0 Kč a následně zahájil postup k odstranění pochybností; v něm stěžovatelka nepředložila vůbec žádné

pokračování

důkazy, ačkoliv tyto předložit měla a mohla. Žalovaný proto vyměřil příslušnou spotřební daň. Žalovaný dodává, že v době, kdy posuzované postupy prováděl, ještě v zákoně o spotřebních daních neexistovalo ustanovení § 114a, které rozlišuje tabákové výrobky neznačené a značené nesprávným způsobem.

[14] Žalovaný dále k argumentaci stěžovatelky o předložení všech dostupných důkazů uvádí, že jimi prokázala pouze nákup tabákových nálepek, které jsou určeny pro tabákové výrobky (doutníky). Stěžovatelka přitom vlastní chybou vylepila tyto tabákové nálepky na jiné tabákové výrobky (tabák ke kouření), tedy na výrobky, které jsou podle § 101 zákona o spotřebních daních samostatným předmětem daně.

[15] Ohledně stěžovatelkou poukazovaného článku pracovníka Celní správy České republiky Mgr. J. Ž. žalovaný přitakává krajskému soudu v tom, že tento článek je v nynější věci nepřiléhavý. Článek se totiž týká případu, kdy daňový subjekt do volného oběhu uvedl tabákový výrobek (cigarety), označený „starou“ tabákovou nálepkou, která odpovídala „staré“ sazbě spotřební daně, jednalo se však o totožný předmět daně (tabákový výrobek – cigarety). V nynější věci však stěžovatelka uváděla do volného oběhu tabákový výrobek (tabák ke kouření), který opatřila tabákovou nálepkou určenou pro jiný tabákový výrobek (doutník), tedy tabákovou nálepkou pro jiný předmět daně. Podle žalovaného proto nelze na podkladě tohoto článku v nynější věci dospět k závěru, že spotřební daň měla být stěžovatelce doměřena a nikoliv vyměřena.

[16] Stěžovatelka v následné replice k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti opakuje svá dosavadní tvrzení a setrvává na podané kasační stížnosti.

IV.

[17] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval přípustností podané kasační stížnosti, jelikož jde v pořadí již o druhou kasační stížnost podanou stěžovatelkou v dané věci. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná *proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.*

[18] Smyslem citovaného ustanovení je zamezit tomu, aby se Nejvyšší správní soud musel zabývat znovu věcí, u které již svůj právní názor vyslovil, a kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil. Ostatně i Nejvyšší správní soud je svým předchozím vysloveným právním názorem vázán, jestliže rozhoduje za jinak nezměněných poměrů v téže věci o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu. K výkladu výše uvedeného ustanovení rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, vyslovil, že *„[z]e zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Dospěla k závěru, že toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. [...] Lze tedy shrnout,*

že ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným.“

[19] Původní rozsudek krajského soudu ze dne 30. 8. 2018, č. j. 51 A 73/2017-51, byl ke kasační stížnosti stěžovatelky zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 1. 2021, č. j. 4 Afs 283/2018-83, z důvodu, že krajský soud nezjišťoval, zda byla stěžovatelka schopna v souladu s § 5 zákona o spotřebních daních prokázat, že tabákové výrobky byly zdaněny (a že tak činila), a závěr o nezdanění zkoumaných tabákových výrobků (tabáku ke kouření) učinil pouze na základě dílčího závěru, že tabák ke kouření byl z důvodu nesprávného označení tabákovým výrobkem neznačeným. Nejvyšší správní soud proto označil za předčasné navazující dílčí závěry krajského soudu ohledně povinnosti stěžovatelky podat daňové přiznání a naplnění podmínek pro zahájení postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu; předčasným rovněž kasační soud shledal závěr krajského soudu, že výzvy k odstranění pochybností ze dne 9. 8. 2017 nepředstavovaly vůči stěžovateli nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s.

[20] V napadeném rozsudku se krajský soud otázkou, zda stěžovatelka ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních prokázala, že posuzované tabákové výrobky (tabák ke kouření) zdanila, již zabýval. S ohledem na to, že stěžovatelka doklady ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních nepředložila, a tudíž neprokázala zdanění tabákových výrobků (tabáku ke kouření), následně krajský soud neshledal nezákonným postup žalovaného spočívající ve vydání výzev k odstranění pochybností ze dne 9. 8. 2017, a tedy ani naplnění podmínek podle § 82 s. ř. s. pro deklaraci tvrzeného zásahu žalovaného jako nezákonného. Proti posouzení těchto otázek krajským soudem nyní stěžovatelka brojí v podané kasační stížnosti. Ta je proto jako celek přípustná, neboť předestřenými otázkami se Nejvyšší správní soud dosud věcně nezabýval.

[21] S ohledem na závěr o přípustnosti kasační stížnosti Nejvyšší správní soud dále posuzoval námitku uplatněnou s poukazem na § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí soudu, že by se jí Nejvyšší správní soud musel zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatelka nenamítala, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

[22] Nejvyšší správní soud rovněž zdůrazňuje, že s tímto kasačním důvodem je nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení, ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25).

[23] Stěžovatelka konkrétně krajskému soudu vytýká, že ač v odůvodnění napadeného rozsudku vyslovil, že stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a tudíž nemá právo na náhradu nákladů řízení, do výroku tento závěr neobsáhl; napadený rozsudek tak obsahuje pouze výrok o zamítnutí žaloby (výrok I.) a výrok o nepřiznání práva na náhradu nákladů řízení žalovanému (výrok II.).

pokračování

[24] Nejvyšší správní soud ověřil, že krajský soud skutečně ve výrokové části neuvedl výrok, v němž by v souladu se zněním odůvodnění napadeného rozsudku vyslovil, že stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení. V tomto pochybení však kasační soud neshledal stěžovatelkou namítanou vadu řízení, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Z výrokové části napadeného rozsudku ve spojení s částí odůvodnění napadeného rozsudku, týkající se nákladů řízení (odstavce 49. a 50.), totiž zcela jasně vyplývá, jak krajský soud, i s ohledem na zřejmý výsledek řízení, o nákladech řízení rozhodl. Krajský soud stěžovatelčinu žalobu zamítl, stěžovatelka tedy neměla ve věci úspěch a úspěšným byl naopak žalovaný. Stěžovatelka proto neměla ve smyslu § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému pak nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly žádné náklady řízení, které by měly být stěžovatelkou jako v řízení neúspěšnou účastnicí žalovanému hrazeny. Tuto úvahu krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl a ve výroku rozsudku pojednal i o nepřiznání náhrady nákladů řízení žalovanému. Stěžovatelka tudíž nemohla být v nejistotě v otázce náhrady nákladů řízení. Nadto, s ohledem na skutečnost, že stěžovatelka nebyla účastníkem úspěšným, a právo na náhradu nákladů řízení tudíž podle § 60 odst. 1 s. ř. s. neměla, nebyla nikterak dotčena na svých právech opomenutím uvedeného výroku, neboť jeho důsledkem nemohlo být nevyplacení finančních prostředků, na které neměla právo.

[25] Krajský soud se tedy nedopustil namítané vady řízení, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a napadený rozsudek netrpí ani vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů či pro nesrozumitelnost. Stěžovatelkou uplatněný kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tudíž nebyl naplněn.

[26] Nejvyšší správní soud se dále zabýval stížnostní argumentací podřaditelnou pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V ní stěžovatelka jednak nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že neprokázala zdanění tabákových výrobků ZERA (tabáku ke kouření), jelikož nepředložila doklady ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních. A jednak brojí proti závěru krajského soudu, že nebyly naplněny podmínky pro určení toho, že zásah žalovaného spočívající ve vydání výzev k odstranění pochybností ze dne 9. 8. 2017 byl nezákonný (chyběl znak nezákonnosti zásahu a také zkrácení na právech stěžovatelky).

[27] Stěžovatelka je přesvědčená o tom, že posuzované tabákové výrobky (tabák ke kouření) zdanila dvakrát; jednou jako doutníky objednááním a vylepením tabákových nálepek určených pro doutníky a jednou jako tabák ke kouření na základě platebních výměřů. V řízení o žalobě přitom stěžovatelka mnohými důkazy prokazovala, že tabák ke kouření již jednou zdanila, byť jako doutníky. S ohledem na tyto skutečnosti byly podle stěžovatelky posuzované výzvy k odstranění pochybností ze dne 9. 8. 2017, kterými žalovaný zahájil vyměřovací řízení, nezákonné. Stejně tak za nezákonné považuje i vyměřovací řízení.

[28] Nejvyšší správní soud připomíná, že již ve zrušujícím rozsudku č. j. 4 Afs 283/2018-83 vyslovil, že má v nynější věci za nesporné, že výrobky stěžovatelkou vyráběné v daňovém skladu pod obchodním označením ZERA a uváděné do volného daňového oběhu ve zdaňovacích obdobích listopad 2016 až únor 2017 nepředstavovaly doutníky podle § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních, jak byly stěžovatelkou formou tabákových nálepek označeny, ale jednalo se o tabák ke kouření podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2.

téhož zákona. Kasační soud v citovaném rozsudku také dovedl, že označila-li stěžovatelka posuzované tabákové výrobky tabákovou známkou určenou pro tabákový výrobek jiného druhu, který je zatížen odlišnou sazbou spotřební daně podle § 104 zákona o spotřebních daních, přičemž i tabáková nálepka pro tyto výrobky má jiné formální náležitosti (viz § 2 odst. 1 *in fine* vyhlášky č. 467/2003 Sb., o používání tabákových nálepek při značení tabákových výrobků), způsobuje takové nesprávné označení tabákových výrobků, že se tyto ve smyslu § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních, ve znění do 31. 3. 2019 (Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem vychází v souladu s § 87 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době posuzovaného zásahu – vydání výzev k odstranění pochybností ze dne 9. 8. 2017), považují za neznačené; jsou totiž ve smyslu tohoto ustanovení „značené jiným způsobem, než je stanoveno.“

[29] Nejvyšší správní soud již také v citovaném zrušujícím rozsudku vycházejí z rozsudku ze dne 26. 11. 2020, č. j. 3 Afs 1/2019-36, vyslovil, že osobě, která nakládá (tj. dopravuje, skladuje, nebo prodává či nabízí je k prodeji) s neznačenými tabákovými výrobky či tabákovými výrobky, které jsou označeny tak, že se považují za neznačené, automaticky nevzniká daňová povinnost podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, pokud bude schopna v souladu s § 5 zákona o spotřebních daních prokázat, že výrobky byly zdaněny. Zjištění, že osoba nakládá s neznačenými tabákovými výrobky (nebo těmi, které se za neznačené považují), totiž ještě nevylučuje, že se jedná o výrobky zdaněné. K prokázání zdanění tabákových výrobků je přitom ve smyslu citovaného rozsudku č. j. 3 Afs 1/2019-36 kontrolovaná osoba povinna předložit doklady podle § 5 zákona o spotřebních daních a současně musí být dané výrobky označeny platnou tabákovou nálepkou.

[30] Stěžovatelka v nynější věci považuje za nezákonný zásah výzvy žalovaného k odstranění pochybností ze dne 9. 8. 2017, kterými žalovaný vůči ní zahájil řízení ve věci vyměření spotřební daně z tabákových výrobků (tabáku ke kouření), který je předmětem daně podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních. Vydání těchto výzev předcházelo zjištění žalovaného, že výrobky vyráběné v daňovém skladu stěžovatelky pod obchodním označením ZERA, uvedené do volného daňového oběhu v rozhodných zdaňovacích obdobích, nenaplní definici doutníků podle § 101 odst. 3 písm. b) bod 2. zákona o spotřebních daních, a tudíž je nelze zdaňovat jako doutníky, a následný závěr žalovaného, že s ohledem na § 114 odst. 2 a 4 téhož zákona tabákové výrobky (tabák ke kouření) značené tabákovou nálepkou, která je určena pro jiný tabákový výrobek (doutník), jsou tabákové výrobky neznačené, které proto žalovaný považoval též za tabákové výrobky nezdaněné. Žalovaný proto vyzval stěžovatelku dne 24. 4. 2017 k podání daňových tvrzení ke spotřební dani z tabákových výrobků (tabák ke kouření) za uvedená zdaňovací období. Stěžovatelka na výzvy žalovaného reagovala přípisem ze dne 12. 5. 2017, v němž tvrdila, že jí za tato zdaňovací období nevznikla žádná daňová povinnost. Žalovaný proto považoval tento přípis ve smyslu § 145 odst. 1 daňového řádu za daňová tvrzení o spotřební dani za posuzované výrobky (tabák ke kouření) za zdaňovací období listopad 2016 až únor 2017 ve výši 0 Kč. Poté žalovaný vydal nyní posuzované výzvy k odstranění pochybností.

[31] Podle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních, *na daňovém území České republiky se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu daňovým*

pokračování

dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 6). Zdanění vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených se prokazuje pouze tehdy, nejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu (§ 4 odst. 6, § 32 odst. 2, 4 a 5).

[32] Podle § 145 daňového řádu, *nebylo-li podáno řádně daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.*

[33] Podle § 89 daňového řádu, *má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.*

[34] Jak správně krajský soud v napadeném rozsudku vyslovil, v řízení o zásahové žalobě, jež se týká postupu žalovaného směřujícího k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, soud posuzuje, zda byl postup žalovaného v rámci uplatňované pravomoci a v souladu se zákonem.

[35] Nejvyšší správní soud především po ověření rozhodných skutečností ze správního spisu dospěl ve shodě s krajským soudem k závěru, že stěžovatelka doklady ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních nepředložila, a neprokázala tak, že posuzované tabákové výrobky (tabák ke kouření) byly řádně zdaněny. Argumentace stěžovatelky, že výrobky byly označeny nálepkami pro jiný druh tabákových výrobků (doutníků ZERA), nemůže ve smyslu požadavků podle § 5 zákona o spotřebních daních obstát. Jelikož stěžovatelka neprokázala, že by jí do volného daňového oběhu uváděné tabákové výrobky byly řádně zdaněny, byla v postavení plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních s povinností daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) téhož zákona. Plátcem daně podle citovaného ustanovení je totiž mimo jiné osoba, která uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné. K uvedeným závěrům ostatně dospěl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 5. 2022, č. j. 1 Afs 463/2020-98, který se týkal přezkumu rozsudku krajského soudu č. j. 59 Af 1/2019-95 týkajícího se platebních výměrů na spotřební daň z předmětných tabákových výrobků (viz výše odst. [7]).

[36] Jelikož se žalovaný domníval, že posuzované tabákové výrobky (tabák ke kouření), které byly za rozhodná zdaňovací období uvedeny do volného daňového oběhu, podléhají vyšší sazbě daně určené pro tabák ke kouření (a nikoliv pro doutníky), vyzval stěžovatelku k předložení daňových tvrzení. Jak již také Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 5. 5. 2020, č. j. 9 Afs 234/2019-38, podmínkou takového postupu je, že zde existuje důvodný předpoklad, že daň bude vyměřena (doměřena). Stěžovatelka na výzvy žalovaného reagovala přípisem ze dne 12. 5. 2017, v němž tvrdila, že jí za posuzovaná zdaňovací období nevznikla žádná daňová povinnost. Žalovaný proto považoval tento její přípis ve smyslu § 145 odst. 1 daňového řádu za daňová tvrzení o spotřební dani za posuzované tabákové výrobky (tabák ke kouření) za zdaňovací období listopad 2016 až únor 2017 ve výši 0 Kč a vydal nyní posuzované výzvy k odstranění pochybností.

[37] Postup k odstranění pochybností je procesním nástrojem, který je správce daně oprávněn použít pouze tehdy, má-li konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Pochybnosti se tak musí zakládat na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality, opřených o skutkové důvody. Při nesplnění tohoto předpokladu nemá správce daně oprávnění přistoupit k postupu k odstranění pochybností.

[38] Z výše uvedených skutečností je přitom podle Nejvyššího správního soudu zřejmé, že žalovaný v nynějším případě postupoval zcela v souladu s § 89 daňového řádu. S ohledem na zjištěný skutkový stav věci vznikly žalovanému konkrétní vážné pochybnosti ohledně zdanění posuzovaných tabákových výrobků (tabák ke kouření), které byly u stěžovatelky zjištěny a skladovány a evidovány jako tabákové výrobky (doutníky). Zjištěné indicie napovídaly tomu, že tabákové výrobky (tabák ke kouření) jsou výrobky neznačené a nezdaněné, neboť stěžovatelka žalovanému nepředložila doklady ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních ani nenavrhl provedení důkazů k prokázání zdanění těchto tabákových výrobků. Podle Nejvyššího správního soudu je přitom ve vztahu k prokázání zdanění tabákových výrobků podle citovaného ustanovení zákona o spotřebních daních nerozhodné, v jakém byla stěžovatelka postavení, jestli jako prodejce tabákových výrobků (tzv. maloobchodník), nebo jako provozovatelka daňového skladu a výrobce tabákových výrobků, jak stěžovatelka namítá. Postavení subjektu, s nímž je daňové řízení vedeno, nemá podle kasačního soudu vliv na povinnost předložit doklady ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních.

[39] Nejvyšší správní soud má tedy shodně s krajským soudem za to, že žalovaný měl oprávněné pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti ohledně dovozeného předpokladu o výši stěžovatelkou tvrzené daně v rozsahu 0 Kč za posuzované výrobky (tabák ke kouření) za zdaňovací období listopad 2016 až únor 2017. Z uvedeného důvodu nepochybil, pokud k jejich rozptýlení jako vhodný procesní nástroj užil postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu. Jelikož stěžovatelka zdanění uvedených tabákových výrobků neprokázala a k odstranění pochybností, které žalovaný ohledně zdanění uvedených tabákových výrobků nabyt, nedošlo, přistoupil následně k vydání platebních výměrů.

[40] Nejvyšší správní soud rovněž přisvědčil krajskému soudu v tom, že postupem k odstranění pochybností nedošlo k zásahu do (vlastnických) práv stěžovatelky. Krajský soud v tomto ohledu správně poukázal na již citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 234/2019-38, v němž kasační soud posuzoval zákonnost výzev stěžovatelce k podání daňového tvrzení a vyslovil, že *„hmotná práva stěžovatelky budou dotčena až případným výsledkem nalézacího řízení. Setrvá-li správce daně na svém závěru, že se v posuzované věci jedná o tabák ke kouření, bude po ukončení nalézacího řízení povinen vydat rozhodnutí o stanovení daně, proti kterému je přípustné odvolání. Takové rozhodnutí založí stěžovatelce povinnost stanovenou daň uhradit a zasáhne její hmotná práva. A pouze pravomocné rozhodnutí o výsledku nalézacího řízení je možné, za splnění ostatních zákonných podmínek, podrobit přezkumnému řízení před správním soudem.“* Hmotná práva stěžovatelky tudíž mohla být případně dotčena až výsledkem nalézacího řízení, které bylo ukončeno vydáním rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2018, č. j. 20855-2/2018-900000-311 (jímž byla zamítnuta odvolání stěžovatelky a

pokračování

potvrzeny platební výměry na spotřební daň z tabákových výrobků za posuzovaná zdaňovací období). Proti tomuto rozhodnutí již stěžovatelka podala samostatnou žalobu, o níž rozhodl krajský soud rozsudkem ze dne 21. 10. 2020, č. j. 59 Af 1/2019-95, proti němuž se stěžovatelka bránila kasační stížností. Tu Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 31. 5. 2022, č. j. 1 Afs 463/2020-98, který se stal předmětem přezkumu v řízení u Ústavního soudu na základě stěžovatelkou podané ústavní stížnosti; tu pak Ústavní soud odmítl pro zjevnou neopodstatněnost usnesením ze dne 8. 11. 2022, sp. zn. III. ÚS 2167/22.

[41] Nyní posuzované výzvy k odstranění pochybností ze dne 9. 8. 2017 tedy rovněž (jako výzvy k podání daňového tvrzení) nemohly žádné změny v hmotněprávním postavení stěžovatelky vyvolat, a tudíž zasáhnout do stěžovatelčinych práv. Jak rovněž správně krajský soud v napadeném rozsudku s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 34/2014-39, zdůraznil, účelem žaloby proti nezákonnému zásahu obecně není přezkum procesního postupu správního orgánu ve správním řízení; k tomu slouží řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí. V řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu tak nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu.

[42] Nedůvodnou shledal Nejvyšší správní soud také stěžovatelčinu argumentaci, v níž namítala, že s ní nemělo být vedeno vyměřovací řízení, ale řízení doměřovací. Měla totiž za to, že zdanění tabákových výrobků ZERA prokázala, jen tyto výrobky zdanila v nesprávné, nižší, výši.

[43] K této otázce se vyslovil Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 463/2020-98, podle něj správce daně se stěžovatelkou zahájil vyměřovací řízení a nikoliv řízení doměřovací, neboť stěžovatelka uváděla do volného oběhu tabák ke kouření, který byl označen tabákovou nálepkou určenou pro doutník, a žalovanému nepředložila žádný jiný důkaz o zdanění tabákového výrobku tabáku ke kouření. Zdůraznil přitom s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2018, č. j. 3 Afs 12/2017-51, že vyměřovací a doměřovací řízení tvoří v rámci řízení nalézacího materiálně jeden celek. Jejich společným cílem je správné stanovení daně. Institut doměření daně pak představuje ve vztahu k obecným opravným prostředkům specifický nástroj daňového řízení, jímž lze změnit (doplnit) výsledek již pravomocně ukončeného daňového řízení. V nynější věci stěžovatelka uváděla do volného oběhu tabákový výrobek (tabák ke kouření), který opatřila tabákovou nálepkou určenou pro jiný tabákový výrobek (doutník), tedy tabákovou nálepkou pro výrobek, který je podle § 101 zákona o spotřebních daních samostatným předmětem daně. Spotřební daň tudíž měla být stěžovatelce vyměřena a nikoliv doměřena. Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k témuž závěru, a tudíž ani v tomto ohledu nepochybil. Uvedený závěr přitom Nejvyšší správní soud nepovažuje za přepjatě formalistický ani zcela odporujícím principům spravedlnosti, jak namítá stěžovatelka.

[44] Na tom, co bylo výše uvedeno, nemůže ničeho změnit ani poukaz stěžovatelky na článek pracovníka Celní správy České republiky Mgr. J. Ž. I zde kasační soud přisvědčil závěru krajského soudu obsaženému v napadeném rozsudku, že úvahy obsažené v tomto článku se týkaly situace, pokud by daňový subjekt do volného oběhu uvedl tabákový výrobek (cigarety) označený „starou“ tabákovou nálepkou, která odpovídala „staré“ sazbě

spotřební daně, tedy se jednalo o stejný předmět daně (tabákový výrobek-cigarety) pouze opatřený tabákovou nálepkou, která odpovídala staré sazbě spotřební daně. V nynější věci však stěžovatelka uváděla do volného oběhu tabákový výrobek (tabák ke kouření), který opatřila tabákovou nálepkou určenou pro jiný tabákový výrobek (doutník), tedy tabákovou nálepkou pro jiný předmět daně. Nadto z uvedeného článku podle kasačního soudu nevyplývají stěžovatelčina tvrzení ohledně povinnosti správce daně daň doměřit, a nikoliv vyměřit v situaci, jaká nastala v souzené věci. Autor zde dovozuje pouze to, že ve specifické situaci týkající se uvedení tabákového výrobku (cigarety) označeného starou tabákovou nálepkou do volného oběhu, nemají být takové výrobky nově znovu zdaňovány a nesmějí být uváděny do oběhu. Úvahy obsažené ve zmíněném článku, jenž stěžejně pojednává o významu tabákové nálepky a prokazování zdanění tabákových výrobků uvedených do volného oběhu, tak nynější věci nemohou být jakkoliv ku prospěchu.

[45] A ohledem na vše výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

V.

[46] Kasační stížnost není důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[47] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný byl ve věci účastníkem úspěšným, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Kasační soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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

V Brně dne 30. ledna 2023

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu