



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Mgr. Lenky Oulíkové a soudců Mgr. Martiny Kotouček Mikoláškové a Mgr. Miroslava Makajeva ve věci

žalobkyně: **TAAR s.r.o.**, IČO 26045435,
sídlem Budějovická 11, Veselí nad Lužnicí,
zastoupená advokátem JUDr. Jiřím Mašlejem,
sídlem Říční 456/10, Praha,

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**,
sídlem Budějovická 1387/7, Praha,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 2. 2022, č. j. 3521/2022-900000-311,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah napadeného rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích a postoupenou Krajskému soudu v Praze usnesením Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 11. 2022, č. j. 57 Af 6/2022-33, domáhala zrušení

v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 17. 12. 2020, č. j. 468586-2/2020-610000-3 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), jímž byla zamítnuta žádost žalobkyně ze dne 2. 11. 2020 o vrácení přeplatku na spotřební dani ve výši 703 154,92 Kč.

2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobkyně podala žádost o vrácení přeplatku podle § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Celní úřad pro Středočeský kraj vzhledem k obsahu žádosti dospěl k závěru, že se jedná o požadavek na vrácení přeplatku, který měl mít původ v platbách za objednané a odebrané tabákové nálepky, a to v množství, z něhož byla posléze platebními výměry ze dne 28. 12. 2017 vyměřena spotřební daň za zdaňovací období listopad 2016 až únor 2017. Aby mohlo být žalobkyni vyhověno, musely by být splněny podmínky uvedené v § 154 a § 155 odst. 1 a 2 daňového řádu. Na osobním daňovém účtu žalobkyně by musel existovat přeplatek, který by musel být vratitelný a převyšovat částku 200 Kč nebo dosáhnout této výše do 60 dnů od podání žádosti. Tyto podmínky nebyly v projednávané věci splněny. Přeplatkem na dani je částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně. Vratitelným přeplatkem je přeplatek na dani, není-li na jiném osobním účtu téhož daňového subjektu nedoplatek, na jehož úhradu by mohl být zjištěný přeplatek použit. Ke dni vydání prvostupňového rozhodnutí úhrn plateb a vratek na kreditní straně odpovídal úhrnu předpisů a odpisů na debetní straně osobního účtu žalobkyně (oba v částce 72 921 753 Kč). Celní úřad pro Středočeský kraj dospěl ke správnému závěru, že žalobkyni na osobním daňovém účtu žádný přeplatek nevznikl. Chybné použití tabákových nálepek nezakládá přeplatek na dani ani nárok na vrácení přeplatku. Aby mohl Celní úřad pro Středočeský kraj rozhodnout o vrácení daně za vylepené tabákové nálepky, muselo by dojít k okolnostem, které předpokládá § 119 odst. 5 nebo § 122 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 26. 4. 2022 (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Tabákové nálepky by musely být vráceny pověřenému správci daně, zničeny nebo znehodnoceny a tyto skutečnosti prokázány. K tomu u žalobkyně nedošlo. Zjednodušeně řečeno nelze připustit, aby ve volném oběhu existovaly tabákové nálepky, které by nebyly kryty provedenou úhradou příslušné výše daně. Námitka dvojího zdanění není v řízení o přeplatku relevantní. V řízení o přeplatku se zkoumá pouze existence přeplatku. Námitka měla být uplatněna v jiném řízení.

Obsah žaloby

3. Žalobkyně v žalobě namítala, že jí vznikl přeplatek na spotřební dani z tabákových výrobků. Spotřební daň z tabákových výrobků ZERA byla Celním úřadem pro Jihočeský kraj vyměřena v plné výši, ačkoli z totožných výrobků již byla daň vyměřena vylepením tabákových nálepek. Rozdíl je pouze v tom, že platebními výměry byla vyměřena daň z tabáku ke kouření, kdežto žalobkyně jakožto výrobce tabákových výrobků na výrobky vylepila tabákové nálepky pro doutníky. Žalobkyně tedy z totožných tabákových výrobků odvedla spotřební daň dvakrát v plné výši. Z toho je zřejmé, že má přeplatek na spotřební dani, neboť dvojí zdanění je nepřípustné. Tabákové nálepky na předmětných výrobcích zůstaly vylepené, přičemž došlo k jejich zabrání. Žalovaný nerozporuje, že z totožných výrobků žalobkyně odvedla daň dvakrát v plné výši, nicméně zastává názor, že nevznikl vratitelný přeplatek.

4. Žalobkyně nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že v tomto řízení není relevantní, zda došlo ke dvojímu zdanění týchž výrobků, neboť žalobkyně zaplatila spotřební daň v plné výši dvakrát. Na tuto skutečnost nemá vliv postup podle § 119 nebo § 122 zákona o spotřebních daních, na který poukázal žalovaný. Dle žalobkyně není správný závěr žalovaného, že chybné použití tabákových nálepek nezakládá přeplatek na dani. Pokud celní orgány vyměřily žalobkyni spotřební daň znovu, aniž zohlednily, že žalobkyně daň již jednou zaplatila, byť v nižší výši, vzniká přeplatek, bez ohledu na to, zda žalobkyně následně postupovala způsobem předvídaným zákonem o spotřebních daních. Daňové předpisy neaprobují dvojí zdanění téže věci. Žalobkyně poukázala též na čl. 11 Listiny základních práv a svobod.
5. Žalobkyně dále namítla, že o její žádosti měl v prvním stupni jakožto místně příslušný správní orgán rozhodovat Celní úřad pro Jihočeský kraj. Ten totiž prováděl vyměřovací řízení, ačkoli měl provést doměřovací řízení, sepsal tabákové výrobky, které byly opatřeny nálepkami pro doutníky, a vyměřil z nich spotřební daň určenou pro tabák ke kouření. Ten při vědomí již jednou zaplacené daně vyměřil daň znovu bez zohlednění již zaplacené spotřební daně vylepením tabákových nálepek. Právě u Celního úřadu pro Jihočeský kraj tedy vznikl přeplatek na spotřební dani z tabákových výrobků ZERA.

Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobkyně stejné námitky uplatnila již v odvolání. S odvolacími námitkami se vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí, a proto na něj odkázal. Žalovaný dospěl k závěru, že ve věci měl v prvním stupni rozhodovat Celní úřad pro Středočeský kraj, protože žalobkyně podala žádost, která byla podle obsahu posouzena jako žádost o vrácení hodnoty stále vylepených tabákových nálepek. Doplnil, že i pokud by rozhodl místně nepřislušný daňový orgán I. stupně, podle judikatury se nejedná o vadu, která by měla vliv na zákonnost prvostupňového rozhodnutí.
7. Žalovaný poukázal na to, že v napadeném rozhodnutí uvedl, za jakých podmínek by vznikl přeplatek na daňovém osobním účtu žalobkyně. Rovněž popsal důvody, proč žalobkyni přeplatek nevznikl. Na účtu přeplatek nebyl evidován, přeplatek nevznikl ani nemohl vzniknout. Ani v žalobě žalobkyně neuvedla, jaké zákonné podmínky pro vrácení přeplatku splnila. Podle žalovaného vylepení tabákových nálepek, které se jinak považuje za úhradu daně, nebylo v tomto případě úhradou daně. Bylo výhradně na žalobkyni, jak s nálepkami naloží. Bylo na její úvaze, zda je vylepí na příslušné tabákové výrobky, nevyužité vrátí pověřenému správci daně či za ně bude požadovat náhradu, např. v důsledku jejich zničení pod úředním dozorem, při přepravě nebo při jejich vyvedení z režimu volného oběhu. To však pouze při splnění a prokázání příslušných okolností podmiňující takový postup. Žalobkyně neprokázala, že by k němu došlo, a neprokazuje to ani v žalobě.
8. Žalovaný doplnil, že námitku dvojího zdanění měla žalobkyně uplatnit v jiném řízení. Žalovaný nerozporuje, že žalobkyně odvedla daň z tabáku ke kouření v plné výši na základě platebních výměrů po jejich uvedení do volného oběhu a že předtím opatřila výrobky tabákovými nálepkami určenými pro jiné tabákové výrobky (doutníky a cigarillos s nižší sazbou daně). Žalovaný však nesouhlasí s tím, že z předmětných výrobků byla spotřební daň odvedena dvakrát, natož dvakrát v plné výši. Námitka dvojího zdanění má dle žalovaného místo pouze v řízení o vyměření nebo doměření daně. V něm také žalobkyně námitku uplatnila, přičemž zákonnost posouzení této otázky je předmětem řízení o kasační stížnosti pod sp. zn. 1 Afs 463/2020. Pokud otázka dvojího zdanění byla, je či mohla být předmětem

meritorního přezkumu v řízení o doměření nebo vyměření daně, nemá v řízení o přeplatku své místo. Orgán rozhodující o přeplatku je vázán rozhodnutím vydaným v doměřovacím, vyměřovacím či přezkumném řízení. Žalovanému ani soudu v tomto řízení nepřísluší posuzovat jako předběžnou otázku, zda při vyčíslení spotřební daně z tabáku ke kouření došlo ke dvojímu zdanění či nikoli, resp. hodnotit ji rozdílně od rozhodnutí, kterými byla daň vyměřena. Žalovaný uzavřel, že námitky žalobkyně o údajném dvojím zdanění nemohou mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Upozornil, že zákonnost rozhodnutí o vyměření spotřební daně byla potvrzena Krajským soudem v Českých Budějovicích v řízení vedeném pod sp. zn. 59 Af 1/2019.

Jednání před soudem

9. Při jednání soudu setrvali účastníci na svých procesních stanoviscích.
10. Žalobkyně nad rámec odkazu na obsah žaloby doplnila, že je třeba posoudit, co bylo obsahem její žádosti. Z žádosti vyplývalo, na základě jakých skutečností měla za to, že jí vznikl vratitelný přeplatek. Dle názoru žalobkyně Celní úřad pro Jihočeský kraj žádost správně posoudil jako žádost o vrácení hodnoty tabákových nálepek. Poukázala na to, že Celní úřad pro Jihočeský kraj v postoupení žádosti ze dne 27. 11. 2020 uvedl, že předmětné vybrané výrobky byly v rámci předběžného opatření zajištěny a uskladněny v jeho skladě. To znamená, že nebyly v dispozici žalobkyně, žalobkyně s nimi nemohla nakládat ani z nich odstranit tabákové nálepky a vrátit je správci daně postupem předpokládaným zákonem o spotřebních daních. V prvostupňovém rozhodnutí nebylo uvedeno, zda nelze žádost žalobkyně posoudit jako žádost o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek. Celní úřad pro Středočeský kraj věděl, že žalobkyně nemá nálepky v dispozici a není jiný způsob, jak by se mohla dobrat svých práv. Žalovaný v napadeném rozhodnutí posuzoval jen stav osobního daňového účtu žalobkyně. Závěrem uvedl, že pokud se žalobkyně chtěla domoci vrácení hodnoty tabákových nálepek pro doutníky, mohla tak učinit jedním ze způsobů předestřených celním úřadem. Žalovaný si tedy byl dle žalobkyně vědom, jaký byl její úmysl. Žalobkyně má za to, že nebyl jiný zákonný postup než posoudit její žádost jako žádost o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek, neboť jinak nemohla vrácení přeplatku dosáhnout. Poukázala na to, že nedopatřením jednou uhradila daň z tabákových výrobků, poté musela zaplatit daň podruhé v plné výši z jiných tabákových výrobků, zaplatit příslušenství a výrobky jí byly propadnuty. Byla tak třikrát trestána, aniž měla možnost se domoci vrácení prvotně zaplacené daňové povinnosti. Z uvedených důvodů považuje prvostupňové a napadené rozhodnutí za nezákonné. Dále uvedla, že ačkoli Celní úřad pro Jihočeský kraj prvotně správně vyhodnotil žádost podle obsahu a postoupil ji, Celní úřad pro Středočeský kraj a žalovaný posuzovali pouze stav osobního daňového účtu, aniž odůvodnili, proč se nejedná o žádost o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek, případně vyzvali žalobkyni k upřesnění žádosti. K dotazu soudu, zda žalobkyně trvá na žalobním bodu, v němž namítala, že rozhodoval místně nepřislušný Celní úřad pro Středočeský kraj, zástupce žalobkyně uvedl, že dle názoru žalobkyně na věci nic nemění, který celní úřad ve věci rozhodl.
11. Pověřený pracovník žalovaného odkázal na písemné vyjádření k žalobě. Doplnil, že povinnost správních orgánů posuzovat podání dle obsahu neznamená, že by měl celní úřad žádosti přisuzovat zcela jiný význam, vybírat z postupů, které se daňovému subjektu nabízí, a nahrazovat jeho vůli.

Podstatná skutková zjištění vycházející z předložené spisové dokumentace

12. Celní úřad Jihočeského kraje platebními výměry ze dne 28. 12. 2017 vyměřil žalobkyni:
 - za zdaňovací období listopad 2016 spotřební daň ve výši 1 060 631 Kč za 495,159 kg výrobku ZERA (č. j. 117106/2017-520000-3);
 - za zdaňovací období prosinec 2016 spotřební daň ve výši 1 885 308 Kč za 880,1622 kg výrobku ZERA (č. j. 117134/2017-520000-3);
 - za zdaňovací období leden 2017 spotřební daň ve výši 1 066 630 Kč za 488,160 kg výrobku ZERA (č. j. 117136/2017-520000-3);
 - za zdaňovací období únor 2017 spotřební daň ve výši 838 437 Kč za 383,724 kg výrobku ZERA (č. j. 117141/2017-520000-3).
13. Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 11. 2018, č. j. 20855-2/2018-900000-311, zamítl všechna odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry Celního úřadu Jihočeského kraje ze dne 28. 11. 2017.
14. Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 10. 2020, č. j. 59 Af 1/2019-95, byla zamítnuta žaloba žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2018, č. j. 20855-2/2018-900000-311 (kasační stížnost byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2022, č. j. 1 Afs 463/2020-98).
15. Žalobkyně dne 2. 11. 2020 požádala Celní úřad pro Jihočeský kraj podle § 155 daňového řádu o vrácení přeplatku na spotřební dani ve výši 703 154,92 Kč. V žádosti uvedla, že jí Celní úřad pro Jihočeský kraj za zdaňovací období listopad 2016, prosinec 2016, leden 2017 a únor 2017 vyměřil spotřební daň z tabákových výrobků platebními výměry ze dne 28. 12. 2017, č. j. 117106/2017-520000-3, č. j. 117134/2017-520000-3, č. j. 117136/2017-520000-3 a č. j. 117141/2017-520000-3, v celkové výši 4 851 006 Kč, kterou v plné výši uhradila dne 9. 1. 2018. Spotřební daň byla vyměřena u tabákových výrobků ZERA, které žalobkyně vyráběla jako doutníky. Podle Celního úřadu pro Jihočeský kraj šlo o tabák ke kouření. Žalobkyně z tabákových výrobků již jednou daň odvedla, byť ve výši nižší než vyměřené, jelikož doutníky jsou zatíženy nižší spotřební daní než tabák ke kouření. Daň přiznala formou objednávky tabákových nálepek a zaplatila vylepením nálepek na balení tabákových výrobků ZERA. Celkem se jednalo o 425 723 ks doutníků ZERA. Vylepením tabákových nálepek zaplatila spotřební daň ve výši 703 154,92 Kč. Jestliže žalobkyně znovu uhradila celou spotřební daň, u níž nebyla zohledněna daň zaplacená vylepením tabákových nálepek, vznikl jí přeplatek odpovídající takto zaplacené dani.
16. Celní úřad pro Jihočeský kraj žádost žalobkyně o vrácení přeplatku postoupil Celnímu úřadu pro Středočeský kraj. V přípisu ze dne 27. 11. 2020 jako důvod uvedl, že žalobkyně považuje za přeplatek daň, kterou přiznala formou objednávky tabákových nálepek a zaplatila vylepením nálepek na příslušná balení tabákových výrobků ZERA. Objednávka tabákových nálepek v souladu s § 116 zákona o spotřebních daních plní funkci daňového přiznání a výkon správy tabákových nálepek zajišťuje pověřený správce daně, kterým je Celní úřad pro Středočeský kraj. Doplnil, že na kreditní straně osobního daňového účtu žalobkyně neeviduje žádný přeplatek. Popsal, že žalobkyně je držitelem povolení k provozování daňového skladu na výrobu tabákových výrobků a zaregistrovaným odběratelem tabákových nálepek. V průběhu roku 2017 došlo k zajištění vybraných výrobků, neboť žalobkyně spotřebitelská balení tabáku ke kouření určená pro konečného spotřebitele označila tabákovou nálepkou určenou pro doutníky. Dne 28. 12. 2017 byly vydány výše uvedené platební výměry na daň

z tabákových výrobků – tabáku ke kouření – za zdaňovací období listopad a prosinec 2016 a leden a únor 2017, neboť žalobkyně skladovala a uváděla do volného daňového oběhu tabákové výrobky, aniž prokázala, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, a stala se tak plátcem dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních v tehdy účinném znění a vznikla jí povinnost přiznat a zaplatit daň podle § 9 odst. 3 písm. e) téhož zákona. Platební výměry byly k odvolání žalobkyně potvrzeny a daňová povinnost uhrazena dne 10. 1. 2018. Vybrané výrobky byly v rámci předběžného opatření zajištěny a uskladněny ve skladu Celního úřadu pro Jihočeský kraj. S žalobkyní bylo zahájeno řízení o uložení ochranného opatření zabránění věci dle § 53 odst. 1 písm. b) zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, které nebylo pravomocně skončeno.

17. Celní úřad pro Středočeský kraj prvostupňovým rozhodnutím zamítl žádost žalobkyně. Vzhledem k obsahu žádosti dospěl k závěru, že žalobkyně žádala o vrácení hodnoty tabákových nálepek. Přepátkem na dani je částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Ke dni 17. 12. 2020 představoval úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu částku 72 921 753 Kč a úhrn předpisů a odpisů na debetní straně částku 72 921 753 Kč. Celní úřad pro Středočeský kraj neeviduje přeplatek na osobním daňovém účtu žalobkyně. S odkazem na právní úpravu (§ 122 odst. 2, 3, 5, 7, 9 a 10 zákona o spotřebních daních) nad rámec uvedl, za jakých podmínek může vzniknout nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek. Ke dni vydání prvostupňového rozhodnutí neevidoval vrácení nálepek ani žádost o úřední dozor nad zničením nálepek nalepených na jednotkových baleních, na jejichž podkladě by mohl žalobkyni vzniknout nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek a tím i případný přeplatek.
18. Žalobkyně v odvolání namítla, že v žádosti jasně uvedla, že žádá o vrácení přeplatku na spotřební dani. Řídila se právním názorem správního soudu, který konstatoval, že v případě, kdy daňový subjekt již jednou zaplatil spotřební daň, vzniká mu podle daňového řádu přeplatek, o který je oprávněn zažádat. To je známo z úřední činnosti jak Celnímu úřadu Jihočeského kraje, který nesprávně postoupil žádost o vrácení přeplatku Celnímu úřadu pro Středočeský kraj, tak i žalovanému. Situace vznikla vinou chybného postupu Celního úřadu pro Jihočeský kraj a žalovaného, kteří vedli vyměřovací, nikoli doměřovací řízení. Oba věděli, že předmětné tabákové výrobky jsou již jednou zdaněné vylepením tabákových nálepek. Zaujali však postoj, že použitím jiné tabákové nálepky se takové výrobky jako neznačené automaticky rovnají nezdaněným výrobkům, a proto má být daň vyměřena. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 11. 2020, č. j. 3 Afs 1/2019-36, konstatoval, že použití jiné tabákové nálepky automaticky neznamená nezdaněný tabákový výrobek. Neznačený tabákový výrobek (v důsledku použité jiné tabákové nálepky) nerovná se automaticky nezdaněný tabákový výrobek. S tímto právním názorem se Nejvyšší správní soud ztotožnil i v rozsudku ze dne 13. 1. 2021, č. j. 4 Afs 283/2018-83. Celní úřad pro Středočeský kraj a žalovaný vědí, že tabákové výrobky ZERA žalobkyně již jednou zdanila, a to jako doutníky, když na jednotková balení těchto tabákových výrobků vylepila tabákové nálepky určené na doutníky, které objednala u Celního úřadu pro Středočeský kraj a na jeho účet je zaplatila. Celní úřad pro Jihočeský kraj a žalovaný opakovaně přiznali, že žalobkyně tyto výrobky opakovaně zdanila. Žalobkyně zdanila totožné výrobky dvakrát. Žalobkyně též namítala nezákonnost postoupení žádosti Celním úřadem pro Jihočeský kraj pověřenému celnímu úřadu.
19. O odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

20. Součástí správního spisu jsou též výpisy z osobního daňového účtu žalobkyně, platební výměry na hodnotu tabákových nálepek pro doutníky a cigarillos ze dne 25. 10. 2016, 30. 11. 2016, 4. 1. 2017 a 16. 2. 2017, které měly být dle žalobkyně (zčásti) využity na tabákové výrobky ZERA, a skladové karty výrobků ZERA.

Splnění procesních podmínek, přípustnost a rozsah soudního přezkumu

21. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

Posouzení věci soudem

22. Podle § 154 odst. 1 daňového řádu přeplatek je částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.
23. Podle § 154 odst. 2 věty první a druhé daňového řádu správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4. Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován.
24. Podle § 155 odst. 1 písm. a) daňového řádu je daňový subjekt oprávněn požádat správce daně o vrácení vratitelného přeplatku. Podle § 155 odst. 2 daňového řádu žádosti o vrácení, použití nebo převod vratitelného přeplatku správce daně vyhoví pouze tehdy, pokud vratitelný přeplatek dosahuje v době podání žádosti částku nejméně 200 Kč. V opačném případě správce daně žádosti vyhoví pouze tehdy, pokud vratitelný přeplatek této částky dosáhne do 60 dnů ode dne podání žádosti. Podle odstavce 4 citovaného ustanovení správce daně vratitelný přeplatek nižší než 200 Kč vrátí, použije nebo převede na základě žádosti daňového subjektu, nebo bez žádosti jen ve výjimečných případech tak, aby byla zajištěna zásada hospodárnosti. Podle § 155 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon. Správce daně vratitelný přeplatek nižší než 100 Kč daňovému subjektu vrátí jen ve výjimečných případech tak, aby byla zajištěna zásada hospodárnosti.
25. Soud se nejprve zabýval námitkou žalobkyně, že jí vznikl nárok na vrácení přeplatku na spotřební dani, neboť došlo ke dvojímu zdanění týchž výrobků.
26. Soud považuje za nesporné, že úhrn plateb a vratek evidovaných na kreditní straně osobního daňového účtu žalobkyně byl stejný jako úhrn předpisů a odpisů na debetní straně, neboť žalobkyně tento závěr žalovaného uvedený v napadeném rozhodnutí v žalobě nezpochybovala. V projednávané věci není mezi účastníky ani sporné, že žalobkyně opatřila jí vyrobené výrobky ZERA (tabák ke kouření) tabákovými nálepkami určenými pro tabákový výrobek jiného druhu (pro doutníky), který je zatížen nižší sazbou spotřební daně, a že z týchž výrobků odvedla spotřební daň, kterou jí vyměřil Celní úřad pro Jihočeský kraj platebními výměry ze dne 28. 12. 2017. Mezi účastníky bylo sporné, zda taková skutečnost zakládá

přeplatek na spotřební dani a zda měla žalobkyně nárok na jeho vrácení. Žalovaný zastává názor, že žalobkyni nevznikl přeplatek na dani a že hodnotu tabákových nálepek lze vrátit až poté, co budou nálepky vráceny pověřenému správce daně, prokazatelně zničeny nebo nastanou-li podmínky předpokládané v § 119 odst. 5 zákona o spotřebních daních, k čemuž dle žalovaného nedošlo.

27. Předmětem přezkumu v dané věci je rozhodnutí o zamítnutí žádosti žalobkyně o vrácení přeplatku dle § 155 odst. 2 daňového řádu. Přeplatek vzniká ve chvíli, kdy je na konkrétním osobním daňovém účtu kladný rozdíl mezi částkami na kreditní a debetní straně (§ 154 odst. 1 daňového řádu). Daňový přeplatek je možné vrátit pouze tehdy, jestliže vznikl a je-li vratitelný (§ 154 odst. 1 a 2 a § 155 odst. 1 a 2 daňového řádu). Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2015, č. j. 5 Afs 62/2014-55, „[p]ři rozhodování o vrácení přeplatku správce daně zkoumá, zda nějaký přeplatek subjektu vznikl a zda jej eviduje. Zjistí-li, že tomu tak je, zkoumá podmínky pro zacházení s tímto přeplatkem. Posuzuje, zda neeviduje on nebo některý z jiných správců daně nedoplatek téhož daňového subjektu. Teprve v případě, že tomu tak není, je oprávněn vratitelný přeplatek vydat. Pokud ovšem dospěje k závěru, že žádný přeplatek neeviduje, žádost o vrácení přeplatku zamítne (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 6. 8. 2008, č. j. 1 Afs 101/2008-60, vztahující se k § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). V rámci přezkumu takového rozhodnutí se soud zabývá posouzením, zda orgány finanční správy skutečně postupovaly podle výše uvedených kritérií.“ Závěru, zda je na osobním daňovém účtu daňového subjektu evidován přeplatek, předchází zkoumání, zda tento přeplatek vznikl, či nikoliv (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2016, č. j. 4 Afs 91/2016-38, č. 3457/2016 Sb. NSS).
28. Řízení o vrácení přeplatku není prostředkem k přezkoumávání hmotněprávní povinnosti poplatníka uhradit předmětnou daň. I v rámci tohoto řízení je však správce daně povinen zkoumat, zda přeplatek vznikl. Zjistí-li, že vznikl, zkoumá další podmínky pro zacházení s tímto přeplatkem (§ 154 odst. 2 až 4 daňového řádu). Posuzuje, zda neexistuje předpoklad, že dojde ke vzniku povinnosti uhradit daň, dále zda neeviduje on sám nedoplatek na jiných daňových účtech daňového subjektu nebo zda některý z jiných správců daně neuplatnil požadavek na úhradu jím evidovaných nedoplateků téhož daňového subjektu. Až poté, kdy není dána žádná z těchto situací, je správce daně oprávněn a zároveň povinen takový vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu vrátit; vyjmenované podmínky musí nastat kumulativně. Pokud však správce daně dospěje k závěru, že žádný přeplatek nevznikl nebo že se nejedná o přeplatek vratitelný, žádost o vrácení přeplatku zamítne. Účelem řízení o žádosti o vrácení přeplatku na dani obecně není posuzovat hmotněprávní stránku vzniku daňové povinnosti. S ohledem na povahu soudního přezkumu ve správním soudnictví se i správní soud zabývá pouze tím, zda daňové (celní) orgány při posuzování vrácení přeplatku na dani postupovaly podle výše popsaného algoritmu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Afs 85/2012-54, či ze dne 7. 6. 2018, č. j. 7 Afs 73/2018-61).
29. V projednávané věci celní orgány výše uvedeným požadavkům dostály. Celní úřad pro Středočeský kraj i žalovaný zkoumali, zda žalobkyni vznikl přeplatek na spotřební dani. Dospěli k závěru, že přeplatek nevznikl. Vyšli z toho, že úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu žalobkyně byl stejný jako úhrn předpisů a odpisů na debetní straně jejího účtu. Žalovaný dále konstatoval, že chybné použití tabákových nálepek nezakládá přeplatek na dani ani nárok na vrácení přeplatku. Současně potvrdil názor Celního úřadu pro Středočeský kraj, že žalobkyni nevznikl ani nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek. Pro vznik nároku by musely být splněny podmínky, které předpokládá § 119 odst. 5 nebo §

122 zákona o spotřebních daních. Tabákové nálepky by musely být vráceny pověřenému správci daně, zničeny nebo znehodnoceny, a tyto skutečnosti prokázány. K tomu však nedošlo. Žalovaný doplnil, že nelze připustit, aby ve volném oběhu existovaly tabákové nálepky, které by nebyly kryty provedenou úhradou příslušné výše daně. Pověřený správce daně vrátí hodnotu tabákové nálepky až poté, co mu budou nálepky vráceny či prokazatelně zničeny. O takový případ se však nejednalo. Soud se s těmito závěry ztotožnil.

30. Žalobkyně namítala, že uhradila spotřební daň z těchto výrobků dvakrát. Nejprve vylepením tabákových nálepek, poté platbou spotřební daně, kterou jí ze stejných výrobků vyměřil Celní úřad pro Jihočeský kraj platebními výměry ze dne 28. 12. 2017.
31. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 11. 2020, č. j. 3 Afs 1/2019-36, vyslovil, že povinnost zdanit tabákové výrobky (resp. prokázat, že již byly zdaněny) a označit je tabákovými nálepkami (respektive nakládat s tabákovými výrobky označenými), jsou navzájem relativně samostatné povinnosti, a tudíž i porušení každé z nich má samostatné následky. Konkrétně uvedl, 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. K tomuto účelu slouží doklady uvedené v § 5 zákona.“* Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uvedl, že osobě, která nakládá (tj. dopravuje, skladuje, prodává či nabízí k prodeji) s neznačenými tabákovými výrobky či tabákovými výrobky, které jsou označeny tak, že se považovaly za neznačené ve smyslu § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 3. 2019, automaticky nevznikla daňová povinnost podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, pokud byla 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 1. 2021, č. j. 4 Afs 283/2018-83).
32. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 13. 1. 2021, č. j. 4 Afs 283/2018-83, zabýval tím, zda předmětné tabákové výrobky žalobkyně bylo lze považovat za neznačené. Nejvyšší správní soud měl za prokázané, že žalobkyně uváděla vybrané výrobky - tabák ke kouření v průběhu zdaňovacích období listopad 2016 až únor 2017 do volného daňového oběhu. Proto také aplikoval tehdy účinnou právní úpravu. Dospěl k závěru, že označila-li žalobkyně *„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 považují za neznačené.“*

33. Otázkou zda žalobkyně prokázala, že předmětné tabákové výrobky ZERA, na nichž byly vylepeny tabákové nálepky určené pro doutník, ačkoli se nejednalo o doutníky ve smyslu § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních, ale tabák ke kouření, byly řádně zdaněny, se správní soudy již také zabývaly. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 31. 5. 2022, č. j. 1 Afs 463/2020-98, zamítl kasační stížnost žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 10. 2020, č. j. 59 Af 1/2019-95, jímž byla zamítnuta žaloba žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného, který zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry Celního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 28. 11. 2017. Nejvyšší správní soud v rozsudku uvedl: „[93] Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 1. 2021, č. j. 4 Afs 283/2018-83, k tomu, aby se určitá osoba stala plátcem spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, tedy musí být kumulativně splněny dvě podmínky. Tato osoba jednak skladuje či dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, anebo vybrané výrobky uvádí do volného daňového oběhu, a neprokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, respektive neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. [94] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 1/2019-36 k prokázání zdanění tabákových výrobků konkrétně uvedl, že kontrolovaná osoba musí předložit doklady podle § 5 téhož zákona a současně musí být daně výrobky označeny platnou tabákovou nálepkou. [95] Stěžovatelka (pozn. soudu: v projednávané věci žalobkyně) však takové doklady ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních správci daně nepředložila, a tudíž neprokázala zdanění tabákových výrobků, tj. tabáku ke kouření. Argumentace že výrobky byly označeny nálepkami pro jiný druh výrobku, konkrétně doutníky ZERA, nemůže ve smyslu požadavků § 5 zákona o spotřebních daních obstát. [96] Tabáková nálepka slouží jako nástroj usnadňující kontrolu, zda nedochází k daňovým únikům. Jedná se o prvotní indikátor, zda zjištěné výrobky byly či nebyly zdaněny, a to jak ve vztahu ke státním orgánům, tak i ve vztahu ke konečnému spotřebiteli. Stěžovatelka měla možnost prokázat doklady uvedenými v § 5 zákona, že se skutečně jedná o výrobky řádně zdaněné. Na základě výsledku dokazování, kdy stěžovatelka zdanění výrobků neprokázala, došlo k uzavření vyměřovacího řízení, které bylo zahájeno výzvami k odstranění pochybností. Výsledek tohoto řízení vyústil ve vydání platebních výměrů, které stěžovatelka následně napadla oprávněným prostředkem a posléze žalobou před správním soudem i kasační stížností proti vydanému rozsudku. [97] Jelikož 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, zahájil správce daně správně vyměřovací řízení a nikoli řízení doměřovací. (...) [98] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že stěžovatelka neprokázala, že by jí do volného daňového oběhu uváděné tabákové výrobky byly řádně zdaněny. Stěžovatelka tak nebyla v postavení plátce dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, jelikož toto ustanovení dopadá na situace, kdy daňový subjekt svou daňovou povinnost řádně splnil, tj. situace s právem souladné. Stěžovatelka byla naopak v postavení plátce daně dle § 4 odst. 1 písm. f) tohoto zákona (plátcem daně je mimo jiné osoba, která uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné), kdy splnění této povinnosti daňový subjekt neprokázal a své daňové povinnosti nedostál.“
34. Žalobkyně zpochybňovala oprávnění Celního úřadu pro Jihočeský kraj a žalovaného „znovu“ vyměřit spotřební daň. V řízení o přezkumu žádosti o vrácení přeplatku však nelze přezkoumávat zákonnost či správnost pravomocného rozhodnutí o vyměření daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2016, č. j. 4 Afs 31/2016-26, bod 18). Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 140/2015-70, „[s] ohledem na zásadu presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou

formou prohlásí správní akt za nicotný, případně nezákonný a přistoupí k jeho zrušení.“ (shodně srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 As 79/2008-128, č. 1815/2009 Sb. NSS, či ze dne 22. 5. 2008, č. j. 6 As 45/2005-188). Pokud nebylo prokázáno řádné zdanění tabákových výrobků, vznikla žalobkyni jakožto plátcí daně z tabákových výrobků dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních povinnost spotřební daň z uvádění tabáku ke kouření do volného oběhu přiznat a zaplatit (srov. obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2018, č. j. 4 Afs 220/2018-25), což učinila na základě platebních výměrů Celního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 28. 11. 2017. Celní úřad pro Středočeský kraj i žalovaný byli při posouzení žádosti žalobkyně o vrácení přeplatku vázání pravomocnými platebními výměry Celního úřadu pro Jihočeský kraj o vyměření spotřební daně z tabáku ke kouření, přičemž tyto akty bylo a je třeba považovat za zákonné a správné, neboť nebyly zrušeny, a to ani správními soudy, které přezkoumaly jejich zákonnost na základě žaloby a kasační stížnosti žalobkyně. Soud proto i v projednávané věci vycházel z toho, že žalobkyně byla povinna přiznat a zaplatit daň podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních jakožto plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, neboť předmětné tabákové výrobky (tabák ke kouření) nebyly vylepením tabákových nálepek řádně zdaněny [a žalobkyně tedy nebyla v postavení plátce dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních – viz citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2022, č. j. 1 Afs 463/2020-98]. Jelikož žalobkyně uváděla do volného oběhu tabák ke kouření, který opatřila tabákovou nálepkou určenou pro jiný tabákový výrobek (doutník), tedy výrobek, který je podle § 101 zákona o spotřebních daních samostatným předmětem daně, bylo na místě jí daň vyměřit (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2022, č. j. 1 Afs 463/2020-98, či ze dne 30. 1. 2023, č. j. 4 Afs 300/2021-58).

35. Soud se s ohledem na výše uvedené neztotožnil s tvrzením žalobkyně, že došlo ke dvojímu zdanění těchto výrobků.
36. Objednávka tabákových nálepek plní funkci daňového přiznání s výjimkou tabákových výrobků, u kterých vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e), § 9 odst. 3 písm. f) nebo § 101a (§ 116 odst. 1 zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 31. 3. 2019). Použitím tabákové nálepky (umístěním na jednotkové balení) pak dochází k zaplacení spotřební daně (§ 116 odst. 2 téhož zákona). Povinnost uhradit hodnotu tabákové nálepky vzniká jejím odběrem (§ 119 odst. 1 věta první zákona o spotřebních daních). Mezi účastníky není sporné a z obsahu spisu vyplývá, že žalobkyně podle § 118 zákona o spotřebních daních v rozhodném období podala objednávky tabákových nálepek pro doutníky, tabákové nálepky pro doutníky odebrala a podle § 119 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních zaplatila jejich hodnotu na základě platebních výměrů na hodnotu tabákových nálepek pro doutníky a cigarillos vydaných Celním úřadem pro Středočeský kraj. Platební výměry na hodnotu tabákových nálepek a odpovídající úhrady jsou evidovány i na jejím osobním daňovém účtu. Nálepky nebyly následně vylepeny na balení obsahující doutníky, nýbrž na balení obsahující tabák ke kouření (tabákový odpad).
37. Bez ohledu na způsob, jímž žalobkyně s tabákovými nálepkami následně naložila, jí vznikla povinnost dle § 119 odst. 1 zákona o spotřebních daních uhradit jejich hodnotu (na základě platebních výměrů na hodnotu tabákových nálepek, které nebyly dle obsahu spisu zrušeny). Vylepením tabákové nálepky pro doutníky však nedošlo k přiznání a zaplacení daně za uvádění do volného oběhu tabáku ke kouření (tabákového odpadu), který je samostatným předmětem daně a z něhož zaplatila daň na základě shora uvedených pravomocných platebních výměrů Celního úřadu pro Jihočeský kraj. Uváděním tabáku ke kouření do

volného oběhu, aniž prokázala, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, se žalobkyně stala plátcem daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních (plátcem daně je mimo jiné osoba, která uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné). Splnění této daňové povinnosti žalobkyně neprokázala a své daňové povinnosti nedostála. Nelze proto hovořit o dvojím zdanění těchto výrobků. Jak bylo uvedeno, objednáním a umístěním tabákových nálepek pro doutníky na jednotkové balení nedošlo k přiznání a zaplacení daně za uvádění tabáku ke kouření do volného daňového oběhu. Žalobkyni stíhaly souběžně dvě samostatné povinnosti, o nichž bylo pravomocně rozhodnuto, jednak k úhradě hodnoty tabákových nálepek pro doutníky, které objednala, jednak za uvádění tabáku ke kouření do volného oběhu. Úhrada hodnoty tabákových nálepek i následně vyměřené daně tedy měly právní důvod.

38. Soud se též neztotožňuje s žalobkyní, že vylepení tabákových nálepek pro jiný tabákový výrobek (doutníky) na balení tabáku ke kouření a následné uhrazení vyměřené spotřební daně z tabákových výrobků (tabáku ke kouření), jehož balení byla označena neodpovídající tabákovou nálepkou, zakládá přeplatek na spotřební dani podle § 154 odst. 1 daňového řádu.
39. Zákon o spotřebních daních upravuje speciální postup pro vrácení hodnoty tabákových nálepek. Nabízí též postup, jak se domoci odstranění chybně vylepených nálepek z balení výrobku, jejich zničení a vrácení jejich hodnoty. Chce-li odběratel tabákových nálepek hodnotu nesprávně použité tabákové nálepky na výrobcích, které vyrobil, dovezl nebo dopravil z jiného členského státu, vrátit, může požádat pověřeného správce daně o úřední dozor nad zničením vylepených tabákových nálepek (§ 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 31. 3. 2019, nyní odst. 10). Dnem zničení tabákových nálepek pod úředním dozorem vzniká odběrateli nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek, byla-li jejich hodnota uhrazena. Tento postup umožňuje odstranění tabákových nálepek a současně zachování daňové neutrality. Vrácení hodnoty tabákových nálepek je zásadně možné pouze skrze speciální úpravu v zákoně o spotřebních daních, kterou nelze obejít aplikací obecných ustanovení o přeplatku v daňovém řádu.
40. Nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek by žalobkyni vznikl za situace, kdy by žalobkyně uhradila hodnotu tabákových nálepek, požádala o jejich zničení pod úředním dozorem a došlo k jejich zničení, případně došlo k jiným skutečnostem předpokládaným v § 119 odst. 5 či § 122 zákona o spotřebních daních. To ostatně připustila i žalobkyně při jednání soudu, při němž namítla, že správní orgány měly posoudit její žádost jako žádost o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek. Splnění výše uvedených podmínek však žalobkyně v žalobě nenamítala. Žalobkyně v průběhu řízení o žádosti netvrdila a ani v žalobě nenamítala a neprokázala, že ve smyslu § 122 zákona o spotřebních daních požádala pověřeného správce daně o zničení nálepek pod úředním dozorem, došlo k jejich zničení, a vznikl jí tak nárok na vrácení hodnoty nálepek, který měl být jako přeplatek zaevidován na jejím osobním daňovém účtu a měl jí být vrácen na základě podané žádosti. V žalobě pouze stroze poznamenala, že tabákové nálepky zůstaly na výrobcích vylepené a následně došlo k jejich zabránění. Neuvedla však, kdy byly výrobky zabráněny, zda a případně kdy požádala o zničení nálepek pod úředním dozorem, případně z jakých důvodů tak neučinila. Nelze tedy konstatovat, že by správní orgány postupovaly nezákonně, jestliže žádosti žalobkyně o vrácení přeplatku ze dne 2. 11. 2020 nevyhověly.
41. Soud připomíná, že je oprávněn (vedle otázek, ke kterým přihlíží z úřední povinnosti) přezkoumat napadené rozhodnutí pouze v mezích včas uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán. Není povinen ani oprávněn za žalobkyni domýšlet žalobní námítky, neboť

takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta žalobkyně (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95). Řízení před správními soudy je ovládáno zásadou projednací, nikoliv vyšetřovací (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2010, č. j. 1 As 100/2009-129, ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 46/2013-28, a ze dne 5. 3. 2015, č. j. 7 As 279/2014-23), tzn., že skutkový stav je zjišťován v rozsahu účastníky tvrzeném a pomocí důkazů účastníky označených, přičemž platí, že každý z účastníků prokazuje ty skutečnosti, ze kterých vyvozuje pro sebe příznivé právní důsledky.

42. Pokud žalobkyně při jednání soudu namítla, že její žádost měla být dle obsahu posouzena jako žádost o úřední dozor nad zničením nálepek, případně měla být vyzvána k jejímu upřesnění, jedná se o nový žalobní bod, který byl uplatněn až po uplynutí lhůty k podání žaloby dle § 72 odst. 1 s. ř. s., a tedy opožděně (§ 71 odst. 2 s. ř. s.), a soud se jím proto nemůže věcně zabývat. Pouze na okraj soud poznamenává, že žádost žalobkyně, zastoupené advokátem, byla formulována zcela jednoznačně jako žádost o vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 daňového řádu, nikoli jako žádost o úřední dozor nad zničením nálepek (v jehož důsledku by následně mohl vzniknout nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek a odpovídající přeplatek). Nebyl tedy důvod ji vyzývat k upřesnění žádosti. To, že žalobkyně zamýšlela žádat o vrácení vratitelného přeplatku na spotřební dani, a nikoli o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek, potvrdila následně též v odvolání, jehož obsah byl rekapitulován výše, v němž zdůraznila, že žádala o vrácení přeplatku dle § 155 daňového řádu, který jí dle jejího názoru vznikl na spotřební dani, a zpochybňovala též příslušnost pověřeného celního úřadu. Takto postupovala i přesto, že byla v prvostupňovém rozhodnutí upozorněna, za jakých podmínek jí může vzniknout nárok na vrácení hodnoty spotřební daně, a tím i přeplatek, s tím, že tyto podmínky nebyly splněny a že pověřený celní úřad žádost o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek neneviduje. Stejně tak je novým opožděným žalobním bodem námitka žalobkyně, že v důsledku zajištění vybraných výrobků s nimi nemohla disponovat a odstranit z nich tabákové nálepky. Lze poznamenat, že zajištění výrobků *a priori* neznamená, že by nebylo možné požádat o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek (viz rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 21. 8. 2020, č. j. 45 Af 30/2017-50), což žalobkyně ostatně nenamítala, pouze uvedla, že nemohla s tabákovými nálepkami disponovat a vrátit je pověřenému celnímu úřadu, a nabízel se tak právě pouze postup prostřednictvím žádosti o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek.
43. Poukazuje-li žalobkyně na usnesení Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2022, sp. zn. III. ÚS 2167/22, jímž byla odmítnuta její ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2022, č. j. 1 Afs 463/2020-98, a rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 10. 2020, č. j. 59 Af 1/2019-95, týkalo se především nesouhlasu žalobkyně se závěry obou soudů, podle nichž bylo ve vztahu k předmětným tabákovým výrobkům na místě vést vyměřovací, nikoli doměřovací řízení. Ústavní soud toliko obecně poznamenal, že k zamezení namítaného dvojího zdanění slouží institut přeplatku dle § 154 daňového řádu. To však dle názoru soudu nevylučuje, že předpokladem vzniku přeplatku je zničení tabákových nálepek pod úředním dozorem, popř. splnění jiných podmínek, s nimiž zákon o spotřebních daních spojuje nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek. Žalobkyně v žalobě nenamítala, že by jí v tomto postupu něco bránilo. Při jednání soudu naopak uvedla, že její žádost měla být posouzena jako žádost o postup dle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních.

44. Soud též nesouhlasí s žalobkyní, že by se žalovaný v napadeném rozhodnutí omezil na posouzení stavu osobního daňového účtu. Žalovaný k námitkám žalobkyně odůvodnil, že namítané chybené použití tabákových nálepek samo nezakládá přeplatek. Ztotožnil se s Celním úřadem pro Středočeský kraj, že předpokladem vzniku přeplatku je naplnění předpokladů § 119 odst. 5 nebo § 122 zákona o spotřebních daních, za nichž vzniká nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek, k čemuž nedošlo, a proto nelze žádosti vyhovět.
45. Žalobkyně dále v žalobě namítala, že o její žádosti měl rozhodovat Celní úřad pro Jihočeský kraj, který sepsal tabákové výrobky a vyměřil z nich spotřební daň, nikoli Celní úřad pro Středočeský kraj. Při ústním jednání odkázala na žalobu, současně však argumentovala, že žádost byla správně postoupena pověřenému celnímu úřadu. K dotazu soudu, zda hodlá žalobní body v tomto směru omezit, zástupce žalobkyně uvedl, že dle žalobkyně není podstatné, který celní úřad o věci rozhodl.
46. Žalobkyně požádala Celní úřad pro Jihočeský kraj o vrácení přeplatku na spotřební dani ve výši 703 154,92 Kč. V žádosti uvedla, že spotřební daň přiznala formou objednávky tabákových nálepek. Vylepením pořízených nálepek na příslušná balení tabákových výrobků ZERA zaplatila spotřební daň ve výši 703 154,92 Kč. Celní úřad pro Jihočeský kraj jí následně za zdaňovací období listopad 2016 až únor 2017 vyměřil spotřební daň z týchž tabákových výrobků.
47. Celní úřad pro Jihočeský kraj dospěl k závěru, že žalobkyně považuje za přeplatek daň, kterou přiznala formou objednávky tabákových nálepek a zaplatila vylepením těchto nálepek na příslušná balení tabákových výrobků ZERA, a žádost postoupil, neboť výkon správy tabákových nálepek zajišťuje pověřený správce daně, kterým je Celní úřad pro Středočeský kraj. Žalovaný postup Celního úřadu pro Jihočeský kraj aproboval. V napadeném rozhodnutí uvedl, že každé podání je třeba posuzovat podle skutečného obsahu. Celní úřad pro Jihočeský kraj správně posoudil, že žalobkyně žádala o vrácení přeplatku, který měl původ v platbách za objednané tabákové nálepky, přičemž ke správě daně z tabákových nálepek a úhrad za ně je věcně příslušný Celní úřad pro Středočeský kraj.
48. Podle § 8 odst. 3 daňového řádu platí, že správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Žalobkyně v žádosti o vrácení přeplatku uvedla, že jí byla vyměřena daň u tabákových výrobků ZERA, které vyráběla jako doutníky, avšak dle správce daně se jednalo o tabák ke kouření. Poukázala na to, že daň byt v nižší výši již přiznala formou objednávky tabákových nálepek a zaplatila jejich vylepením. Dále uvedla: „*Jestliže daňový subjekt znovu uhradil celou spotřební daň, kdy nebyla zohledněna SPD, zaplacená vylepením tabákových nálepek, vznikl daňovému subjektu přeplatek odpovídající takto zaplacené dani.*“ Žalobkyně tedy žádala o vrácení přeplatku, který jí měl vzniknout zaplacením hodnoty tabákových nálepek pro doutníky a jejich vylepením.
49. Pověřený správce daně zajišťuje mimo jiné odběr tabákových nálepek na daňovém území České republiky výrobcem, oprávněným příjemcem nebo dovozcem a prověřuje přepravu, uložení a užití tabákových nálepek u výrobce nebo dovozce (§ 118 odst. 2 zákona o spotřebních daních). Výlučně u pověřeného správce daně se objednávají a odebírají tabákové nálepky (§ 118 odst. 5 a 7 téhož zákona). Pověřenému správci daně se vrací poškozené tabákové nálepky, nepoužité tabákové nálepky a nepoužité tabákové nálepky starého vzoru. Je též oprávněn vykonat úřední dozor nad zničením tabákových nálepek nalepených na jednotkových baleních a může vrátit hodnotu tabákových nálepek, pokud již byla uhrazena. Pověřený správce daně může hodnotu uhrazených nepoužitých tabákových nálepek starého

vzoru použit na úhradu hodnoty tabákových nálepek nového vzoru při jejich odběru, vrátit přeplatek nebo vydat tabákové nálepky nového vzoru (k podrobnostem o činnosti pověřeného správce daně ve vztahu k tabákovým nálepkám srov. § 122 zákona o spotřebních daních).

50. Dle názoru soudu lze akceptovat závěr žalovaného, že k řízení o žádosti o vrácení přeplatku, který měl dle daňového subjektu vzniknout zaplacením a vylepením tabákových nálepek, je věcně a místně příslušný Celní úřad pro Středočeský kraj jakožto pověřený správce daně (§ 103 odst. 1 zákona o spotřebních daních), který zajišťuje správu spotřební daně v případě tabákových nálepek.
51. I kdyby však Celní úřad pro Středočeský kraj o žádosti žalobkyně rozhodl jako místně nepřislušný orgán I. stupně, neměla by taková okolnost vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Celní úřad pro Středočeský kraj je stejně jako Celní úřad pro Jihočeský kraj nadán pravomocí vyměřit či doměřit spotřební daň z tabákových výrobků a případný přeplatek na této dani podle § 155 daňového řádu vrátit. Jedná se o celní orgány, jejichž věcná příslušnost se v tomto směru překrývá. Oba celní orgány disponují věcnou příslušností ke správě spotřební daně z tabákových výrobků [§ 1 odst. 4 písm. a) zákona o spotřebních daních, § 8 odst. 1 písm. c) zákona č. 17/2012 Sb., o celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů]. Nic na tom nemění skutečnost, že zákon o spotřebních daních Celnímu úřadu pro Středočeský kraj nad běžnou pravomoc na úseku správy spotřebních daních svěřuje správu spotřební daně ve vztahu k tabákovým nálepkám. Celní úřad pro Středočeský kraj je tak nadán věcnou příslušností pro rozhodnutí o vrácení přeplatku na spotřební dani podle § 155 daňového řádu zaplacené na základě vyměření či doměření daně platebními výměry i pro rozhodnutí o přeplatku v souvislosti s tabákovými nálepkami (např. v důsledku vzniku nároku na vrácení jejich hodnoty).
52. Otázka důsledků případné nesprávné místní nepřislušnosti byla opakovaně řešena judikaturou správních soudů. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2008, č. j. 2 Afs 159/2006-138, vyplývá, že takové pochybení nezasáhne do veřejných subjektivních práv adresáta tohoto aktu, neboť pro jeho právní sféru není podstatné, zda bylo rozhodnutí vydáno místně příslušným orgánem či nikoli. Rozdělení věcně příslušných správních orgánů k rozhodování podle místní příslušnosti má za cíl přiměřeně rozložit určitou agendu mezi více správních orgánů podle určitého územního klíče a zejména zpřístupnit správní orgán účastníkům příslušných správních řízení, tedy zajistit rychlost a hospodárnost řízení. Nejvyšší správní soud pak v rozsudku ze dne 4. 6. 2009, č. j. 9 As 72/2008-69, uvedl, že *„pochybení prvostupňového správního orgánu spočívající v tom, že ve věci rozhodoval místně nepřislušný správní orgán, je vadou, resp. podstatným porušením ustanovení o řízení před správním orgánem. To však ještě bez dalšího neznamená, že se jedná o takovou procesní vadu, která mohla mít ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, a pro niž měl tedy krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit. Tomuto závěru totiž musí vždy předcházet úvaha krajského soudu ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., tj. zda takové podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.“*
53. V projednávané věc rozhodl v prvním stupni Celní úřad pro Středočeský kraj, který je stejně jako Celní úřad pro Jihočeský kraj věcně příslušným k rozhodnutí o žádosti o vrácení přeplatku na spotřební dani. I pokud rozhodl v prvním stupni místně nepřislušný správní orgán, který je věcně příslušný, a tedy i odborně vybavený k posouzení dané věci, nejedná se o vadu, která by mohla negativně zasáhnout do veřejných subjektivních práv účastníka řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2014, č. j. 6 As 73/2013-35, dále též

např. nedávné rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 10. 2. 2023, č. j. 3 A 4/2020-71, Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2022, č. j. 34 A 34/2019-38, či Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 17. 3. 2021, č. j. 65 Af 49/2020-99). Žalobkyně ostatně v žalobě na žádné konkrétní dopady namítané místní nepřislušnosti prvostupňového orgánu do práv nepoukázala a při jednání soudu se vyjádřila tak, že nepovažuje za podstatné, který celní úřad vydal prvostupňové rozhodnutí. Ani skutečnost, že Celní úřad pro Jihočeský kraj vyměřil žalobkyni spotřební daň platebními výměry, nezakládá důvod, aby v projednávané věci musel rozhodovat, a nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí. Celní úřad pro Středočeský kraj a následně i žalovaný disponovali informacemi o tom, že žalobkyni byla z výrobků, na něž vylepila tabákové nálepky, vyměřena spotřební daň platebními výměry a že tuto daň zaplatila, a tyto skutečnosti při svém rozhodování zohlednili. Měli též informaci o tom, že ani Celní úřad pro Jihočeský kraj nevidoval přeplatek na osobním daňovém účtu žalobkyně. Skutečnost, že o žádosti v prvním stupni rozhodl Celní úřad pro Středočeský kraj, proto nemá za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobní bod, v němž žalobkyně namítala, že o žádosti rozhodl místně nepřislušný Celní úřad pro Středočeský kraj, tedy není důvodným.

Závěr a náklady řízení

54. Soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žaloba nebyla důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
55. Soud jako důkaz neprovedl obsah daňového spisu, jehož součástí je i napadené rozhodnutí, neboť jeho obsah předmětem dokazování (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
56. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 9. června 2023

Mgr. Lenka Oulíková, v. r.
předsedkyně senátu