



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové a soudců Jana Peroutky a Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **TAAR s.r.o.**, IČO: 26045435
sídlem Budějovická 11, Veselí nad Lužnicí
zastoupena advokátem Mgr. Jiřím Mašlejem
sídlem Říčnická 456/10, Praha 1

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2023, č. j. 55289/2023-900000-314,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2023, č. j. 55289/2023-900000-314, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Jiřího Mašleje, advokáta.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. V projednávaném sporu jde o to, zda má žalobkyně právo na vrácení spotřební daně ve výši 703 154,92 Kč, kterou uhradila umístěním tabákových nálepek na jednotková balení

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

tabákových výrobků s obchodním označením ZERA. Orgány celní správy dospěly k závěru, že se nejedná o *doutníky*, jak žalobkyně v daňových přiznáních formou objednávky tabákových nálepek tvrdila, ale *tabák ke kouření*. Správce daně proto žalobkyni platebními výměry (navíc) vyměřil spotřební daň ve výši 4 851 006 Kč, úrok z prodlení a pokutu za opožděné tvrzení spotřební daně. To žalobkyně uhradila. Tabákové výrobky byly správcem daně zajištěny a následně zabráný. Žalobkyně požádala o vrácení vratitelného přeplatku, této žádosti však orgány celní správy nevyhověly. Žalobkyninu žalobu proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku zamítl Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 9. 6. 2023, č. j. 55 Af 19/2022-55. Uvedl, že zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, upravuje speciální postup pro vrácení hodnoty tabákových nálepek – daňový subjekt může požádat pověřeného správce daně (tím je podle § 103 odst. 2 zákona o spotřebních daních Celní úřad pro Středočeský kraj) o úřední dozor nad zničením nalepených tabákových nálepek.

2. Žalobkyně dne 2. 6. 2022 podala žádost o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek nalepených na jednotkových baleních tabákových výrobků ZERA podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních. Uvedla v ní, že na tabákové výrobky ZERA nalepila tabákové nálepky určené pro *doutníky*. S tím však správce daně (Celní úřad pro Jihočeská kraj) nesouhlasil a žalobkyni vyměřil daň v celkové výši 4 851 006 Kč. Správce daně sice rozhodl o zabrání tabákových výrobků, to však nebrání tomu, aby žalobkyně požádala o úřední dozor nad jejich zničením. Žalobkyně nalepením tabákových nálepek z tabákových výrobků zaplatila spotřební daň ve výši 703 154,92 Kč, přičemž žádost o vrácení přeplatku nebyla úspěšná. Požádala tedy pověřeného správce daně o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek nalepených na jednotkových baleních tabákových výrobků ZERA a o vrácení hodnoty těchto tabákových nálepek.
3. Rozhodnutím ze dne 9. 2. 2023, č. j. 72729/2023-610000-3 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), pověřený správce daně žalobkyninu žádost zamítl. V odůvodnění uvedl, že jelikož je daň z tabákových výrobků zaplacená použitím (umístěním) tabákové nálepky na tabákový výrobek (§ 116 odst. 2 zákona o spotřebních daních), jedná se v případě postupu podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních materiálně o vrácení již zaplacené daně. Tabákové nálepky mají svoji hodnotu (jsou ceninou) jen do té doby, než jsou na konkrétní jednotková balení tabákových výrobků umístěny a uvedeny spolu s těmito tabákovými výrobky do volného daňového oběhu. Při postupu podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních musí dojít i ke zničení samotných tabákových výrobků. Tabáková nálepka od uvedení tabákového výrobku do volného daňového oběhu až ke konečnému spotřebiteli, příp. do okamžiku zničení samotných tabákových výrobků, sleduje osud tabákového výrobku a po celou tuto dobu nesmí být z tabákového výrobku odstraněna. V opačném případě by došlo k nedovolenému nakládání s neznačenými tabákovými výrobky. Dále pověřený správce daně uvedl, že zabrání tabákových výrobků ZERA se jejich vlastníkem podle § 53 odst. 3 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, stal stát. Právě ten s nimi může libovolně v mezích právního řádu nakládat. V důsledku zajištění, propadnutí nebo zabrání vybraných výrobků daňový subjekt nemůže s úspěchem žádat o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek nalepených na jednotkových baleních, „protože se takovou žádostí snaží se zajištěnými vybranými výrobky nakládat, a to jak právně, tak i fakticky, což je právně nepřípustné.“ To, že se tabáková nálepka stává nedílnou součástí jednotkového balení a nemůže být o ní samostatně účtováno podporuje i zákaz prodeje tabákových nálepek definovaný v § 118 odst. 9 zákona o spotřebních daních. Podle pověřeného správce daně neexistuje žádný právní důvod, proč by v případě propadnutí (nebo zabrání) tabákových výrobků státu, měl původní vlastník

tabákových výrobků mít jakékoliv právo k tabákovým nálepkám nalepeným na tabákových výrobcích. Žádosti bude možné vyhovět pouze v případě, že konzumující konečné rozhodnutí navrátí tabákové výrobky původnímu vlastníkovi [pozn. soudu – bude zrušeno rozhodnutí o zabrání tabákových výrobků].

4. Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání. V něm uvedla, že pověřený správce daně není oprávněn podmiňovat vyhovění žádosti splněním podmínek nad rámec zákona. Jedná se o projev libovůle. Žalobkyně nesouhlasila s výkladem, že v okamžiku zničení tabákové nálepky musí být na jednotkovém balení tabáková nálepka stále nalepena. Úřední dozor nad zničením tabákových nálepek je zakotven v § 122 zákona o spotřebních daních, který upravuje vrácení tabákových nálepek, a proto by měl být vykládán systematicky v souladu se smyslem a účelem právní úpravy. V případě použitých tabákových nálepek je na odběrateli, zda: a) tabákové nálepky pověřenému správci daně vrátí postupem podle § 122 odst. 1 zákona o spotřebních daních jakožto poškozené; nebo b) požádá pověřeného správce daně postupem podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek. Zákon též výslovně předpokládá situaci, kdy odběratel bude použité tabákové nálepky vracet v souvislosti se změnou vzoru tabákových nálepek. Obdobný zájem na vrácení použité tabákové nálepky bude mít taktéž odběratel v případě jejího použití v nesprávné sazbě daně. Výkladem pověřeného správce daně by v případě použití tabákové nálepky starého vzoru nebo v nesprávné sazbě daně bylo nutné zničit nejen nesprávně použitou tabákovou nálepku, ale i samotné jednotkové balení tabákového výrobku. Takový postup zcela jistě nebyl úmyslem zákonodárce, nelze jej považovat za logický a byl by v rozporu účelem dotčené právní úpravy.
5. Napadeným rozhodnutí žalovaný žalobkynino odvolání zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil. V odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že jelikož byly tabákové výrobky zabráný, nelze žalobkynině žádosti vyhovět. Právní mocí rozhodnutí o zabrání tabákových výrobků k nim žalobkyně pozbyla vlastnické právo včetně tabákových nálepek, neboť tabáková nálepka se jejím umístěním na jednotkové balení stává součástí tabákového výrobku a sleduje jeho osud. Pouze odběratel, kterému svědčí vlastnické právo k tabákovým výrobkům, s nimi může libovolně nakládat (a tedy je zničit). I v případě, že jsou tabákové výrobky prodány zákazníkovi, přechází na něj automaticky také vlastnické právo k tabákovým nálepkám. Nejsou účtovány samostatně. Tabáková nálepka je nedílnou součástí tabákového výrobku. Není proto jediný důvod, proč by v případě propadnutí nebo zabrání tabákových výrobků ve prospěch státu, měl původní vlastník tabákových výrobků nebo odběratel držet vlastnické právo k tabákovým nálepkám na tabákových výrobcích. Naopak, jejich vlastníkem je stát, jež je musí podle § 135zh zákona o spotřebních daních zničit. Nalepením tabákové nálepky na tabákový výrobek přestává být tabáková nálepka ceninou. Od tohoto okamžiku jsou ve volném daňovém oběhu (obchodním řetězci) tabákové výrobky prodávány za cenu včetně spotřební daně. Nelze tedy hovořit o tom, že by se v této fázi jednalo stále o ceninu s příslušnou hodnotou, neboť tato hodnota již byla „promítnuta“ do ceny zboží. Zákon navíc žádné odstraňování tabákových nálepek z tabákového výrobku ve volném daňovém oběhu nepředpokládá a ani nepřipouští, neboť v § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních je uvedeno, že až na výjimky, o které se v tomto případě nejedná, musí být tabákové výrobky na daňovém území České republiky vyrobené, na daňové území České republiky dovezené nebo na daňové území České republiky dopravené z jiného členského státu značeny tabákovou nálepkou. Podle žalovaného tak tabáková nálepka nemůže být po vylepení na tabákový výrobek ve volném daňovém oběhu odstraněna. Naopak musí následovat osud tabákového výrobku až ke konečnému

spotřebiteli, případně do okamžiku zničení samotných tabákových výrobků. Ostatně i podle § 122a zákona o spotřebních daních dochází ke zničení tabákové nálepky spolu s jednotkovým balením. Ani v případě vrácení použitých tabákových nálepek z důvodu změny vzoru tabákových nálepek není přípustná jakákoli manipulace s tabákovými výrobky, resp. tabákovou nálepkou.

6. Žalobkyně se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), domáhá, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

Žaloba

7. Žalobkyně v žalobě připomněla, že vyrobila 425 723 ks tabákových výrobků s obchodním označením ZERA. Byla přesvědčena, že tabákové výrobky jsou doutníky. Podle § 116 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních učinila své daňové přiznání formou objednávky tabákových nálepek určených pro doutníky a spotřební daň zaplatila umístěním jednotlivých tabákových nálepek na jednotková balení svých tabákových výrobků s obchodním označením ZERA. Nalepením tabákových nálepek žalobkyně zaplatila spotřební daň ve výši 703 154,92 Kč. Po provedeném postupu k odstranění pochybností správce daně platebními výměry vyměřil žalobkyni spotřební daň v celkové výši 4 851 006 Kč (tj. vedle spotřební daně již uhrazené umístěním jednotlivých tabákových nálepek). V návaznosti na vyměření spotřební daně žalobkyně dále uhradila úrok z prodlení v celkové výši 594 455 Kč a pokutu za opožděné tvrzení spotřební daně (přičemž ani při vyčíslení příslušenství nebyla zohledněna žalobkyní již uhrazená spotřební daň umístěním jednotlivých tabákových nálepek). Nadto byly tabákové výrobky rozhodnutím správce daně zajištěny a následně zabrány.
8. Podle žalobkyně došlo ke dvojímu zdanění, protože daň uhradila umístěním jednotlivých tabákových nálepek a následně na základě platebních výměrů. Vznikl tedy přeplatek (přínejmenším v rozsahu hodnoty původně nalepených tabákových nálepek). Krajský soud v Praze však v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ve věci žádosti o vrácení přeplatku vedené pod sp. zn. 55 Af 19/2022 uvedl, že tyto skutečnosti nezakládají právo na přeplatek na spotřební dani. Žalobkyně měla požádat o úřední dozor nad zničením předmětných tabákových nálepek. Ačkoli se podle Krajského soudu v Praze mělo jednat o jediný zákonem aprobovaný postup, jakým se žalobkyně má možnost domáhat původně uhrazené spotřební daně, celní orgány žalobkyninu žádost zamítly.
9. Mezi žalobkyní a žalovaným nemá být sporné, zda byly naplněny podmínky podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních. Sporná je jen ta otázka, zda lze úřední dozor nad zničením tabákových nálepek nalepených na jednotkových baleních využít i u tabákových výrobků, jež byly zabrány. Žalovaný podle žalobkyně není oprávněn podmiňovat vyhovění žádosti splněním dalších podmínek. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že podmínky stanovené § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních byly v případě její žádosti splněny, byl povinen jí vyhovět. Nevyhovění její žádosti v případě naplnění zákonem stanovených podmínek je projevem libovůle, jež má za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Podmínky žalovaného, že „je nutné posoudit všechny relevantní skutečnosti a omezení, které se na dané vybrané výrobky v době podání žádosti vztahují“ z žádné právní úpravy neplynou. Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 21. 8. 2020, č. j. 45 Af 30/2017-50, dodal, že zajištění výrobků aplikací postupu § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních nevylučuje. Proto není důvod, aby postup § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních bránilo jejich zabránění. Stejně tak úvaha žalovaného o tom, že tabáková nálepka je z hlediska civilního práva součástí

tabákového výrobku, není podle závěrů citovaného rozsudku dostatečná, neboť nijak nezohledňuje podmínky, za nichž lze rozhodnout o propadnutí tabákového výrobku. V bodě 20 citovaného rozsudku Krajský soud v Praze dovedl, že nemožnost snímat tabákové nálepky ze zajištěných tabákových výrobků by musela z ustanovení zákona naprosto jednoznačně vyplývat, tak tomu však v případě § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daní není; není tomu tak ani v případě zabránění tabákových výrobků. Nadto se žalovaný s touto námitkou zcela opomenul vypořádat, čímž podle žalobkyně zatížil napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

10. Žalobkyně dodala, že i pokud jsou přípustné dva výklady, je třeba upřednostnit ten ve prospěch daňového subjektu. Povinností žalovaného je postupovat v souladu se zásadami správy daní, zejména pak zásadou vyjádřenou v § 7 odst. 2 daňového řádu, podle které správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady a aby bylo co nejméně zasaženo do majetkové sféry. Žalobkyni též není zcela zřejmé, čím by došlo ke zmaření účelu zabránění, pokud by bylo vyhověno její žádosti (ať již zničením odlepených nálepek nebo jejich zničením současně s tabákovým výrobkem), neboť správce daně je povinen zabrané výrobky zničit.
11. Žalobkyně rovněž neměla možnost se seznámit s hodnocením důkazů doplněných žalovaným. Odvolací orgán je totiž daňový subjekt povinen seznámit nejen s existencí důkazních prostředků, ale i s jejich hodnocením. Žalovaný v první i druhé výzvě jen sdělil, jaké listiny byly doplněny, avšak nesdělil, jak jsou jím tyto listiny hodnoceny a co z těchto listin podle žalovaného plyne.

Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný uvedl, že při rozhodování o žádosti o úřední dozor nelze posuzovat pouze podmínky uvedené přímo v § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních, ale je nutné posoudit všechny relevantní skutečnosti a omezení, která se na dané výrobky v době podání žádosti vztahují. Žádosti lze vyhovět jen v případě, že ji podá odběratel, kterému svědčí vlastnické právo k tabákovým výrobkům (včetně tabákové nálepky), protože daňový subjekt musí mít tabákové nálepky a jednotková balení ve své dispozici (ovládat je) a žádá po celním orgánu jeho přítomnost („pouhý“ úřední dozor) k zajištění likvidace jím fyzicky ovládaných tabákových nálepek nalepených na jím fyzicky ovládaných jednotkových baleních a s tím spojené osvědčení rozhodných skutečností pro vrácení jejich hodnoty. Žalobkyně však nežádala o úřední dozor nad vlastní likvidací ovládaných tabákových nálepek, ale žádala třetí subjekt (v tomto případě celní orgán) o vydání zabraných tabákových výrobků a nálepek. To podle žalovaného nepřichází v úvahu. Pokud jde o judikaturu, na niž odkazovala žalobkyně, týkala se tabákových výrobků, jež byly zajištěny. V takovém případě daňový subjekt zůstává vlastníkem.
13. Žalovaný má za to, že zákon odstraňování tabákových nálepek z tabákových výrobků ve volném daňovém oběhu nepředpokládá, a proto nepřipouští. Ustanovení § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních upravuje podmínky, kdy tabákový výrobek nemusí být označený tabákovou nálepkou, ty však v tomto případě nenastaly. Odstranění tabákových nálepek z tabákových výrobků neumožňuje ani samotný § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních, který upravuje účast úřední osoby pověřeného správce daně při zničení tabákových nálepek nalepených na jednotkových baleních. Žalovaný je proto přesvědčen o tom, že tabáková nálepka nemůže být po jejím nalepení na tabákový výrobek ve volném daňovém oběhu odstraněna. Naopak musí následovat osud tabákových výrobků až ke končenému spotřebiteli, příp. do okamžiku zničení samotných tabákových výrobků.
14. Žalovaný žalobkyni nezkrátil na jejích procesních právech. Seznámil ji s rozhodnutími soudů a správních orgánů, které založil do spisu. Všechna tato rozhodnutí se týkala osudu tabákových výrobků, což bylo žalobkyni zřejmé. Na to sama poukazovala. Žalobkyně postoj k závěru žalovaného ohledně zabránění tabákových výrobků a jeho vlivu na posouzení žádosti o úřední dozor vyjádřila.
15. Závěry rozsudku Krajského soudu v Praze č. j. 55 Af 19/2022-55 nelze bez dalšího převzít, neboť předmětem tamního řízení nebylo zkoumání naplnění podmínek uvedených v § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních, ale naplnění podmínek pro vrácení přeplatku. Soud zcela správně učinil závěr, že 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 však neznamená, že pověřený správce daně měl žalobkynině žádosti vyhovět.

Replika

16. Podle žalobkyně zabránění tabákových výrobků nebrání postupu podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních. Závěry rozsudku č. j. 45 Af 30/2017-50 sice byly učiněny ve vztahu k zajištěným tabákovým výrobkům, avšak s vědomím, že v mezidobí od podání žaloby do vydání rozsudku mohou orgány celní správy rozhodnout o propadnutí (či zabránění) zajištěných tabákových výrobků. Jinými slovy, soud své závěry učinil s vědomím, že budou

aplikovatelné i v případě, že zajištěné tabákové výrobky budou již propadlé (či zabrané). Pokud by měl soud za to, že by následné propadnutí (či zabránění) téže zajištěných tabákových výrobků bez dalšího vylučovalo postup podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních, pak by nemohl považovat žalobu za důvodnou a zrušit rozhodnutí žalovaného (tamní žalobkyně by nebyla zkrácena na svých veřejných subjektivních právech). Naopak, soud nepovažoval za dostatečnou úvahu žalovaného o tom, že tabáková nálepka je z hlediska civilního práva součástí tabákového výrobku, a proto by se rozhodnutí o propadnutí mělo vztahovat nejen na tabákové výrobky samotné, ale i na tabákové nálepky. Žalobkyni ani není zřejmé, čím by došlo ke zmaření účelu zabránění, pokud by bylo její žádosti vyhověno. Orgány celní správy jsou povinny zabrané výrobky zničit. Není třeba, aby daňový subjekt měl tabákové výrobky a tabákové nálepky k dispozici, protože tak tomu není ani v případě zajištění.

17. V rozsudku č. j. 43 Af 30/2017-50 (bod 20) dospěl soud dále k závěru, že právní úprava umožňuje odlepování nálepek. Nemožnost snímat tabákové nálepky ze zajištěných tabákových výrobků by musela z § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních jednoznačně vyplývat. V bodě 21 se soud vyjádřil i k otázce, že rozhodnutí o propadnutí tabákových výrobků se nevztahuje na tabákové nálepky. Zákon předpokládá postup, jakým může dojít ke zničení tabákové nálepky, aniž by došlo k současnému zničení tabákového výrobku, není proto správný výklad žalovaného, podle kterého tabáková nálepka musí následovat osud tabákového výrobku do okamžiku zničení samotných tabákových výrobků.
18. Žalobkyně shrnula, že pověřenému správci daně nic nebránilo tabákové nálepky sejmout, pod úředním dozorem sejmuté nálepky zničit a následně předepsat na žalobkynin osobní daňový účet hodnotu zničených tabákových nálepek. Případně nic pověřenému správci daně nebránilo, aby pod úředním dozorem zničil tabákové nálepky současně se zabranými tabákovými výrobky (neboť je stejně povinen je zničit) a následně předepsal na osobní daňový účet žalobkyně hodnotu zničených tabákových nálepek. Žalovaný naopak svým postupem bez opory v zákoně odepírá žalobkyni získat zpět alespoň jí původně uhrazenou spotřební daň podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních v situaci, kdy uhradila jak spotřební daň (podruhé), tak její příslušenství z tabákových výrobků, které jí byly navíc zabráněny.

Posouzení žaloby

19. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a má všechny zákonem požadované formální náležitosti. Proto ji věcně projednal. Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž jej přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
20. Soud o žalobě rozhodl bez jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný s tímto postupem implicitně souhlasil (§ 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Žalobkyně k výzvě soudu sdělila, že „*a priori nesouhlasí s rozhodnutím ve věci samé bez nařízení jednání. Nicméně, má-li soud za to, že žaloba je důvodná, aniž by bylo v dané věci nutné nařizovat jednání, žalobce v souladu s požadavkem rychlosti a hospodárnosti řízení souhlasí, aby soud ve věci samé rozhodl bez nařízení jednání.*“ Jedná se tedy ve smyslu § 41a odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, aplikovaný ve spojení s § 64 s. ř. s. o podmíněný procesní úkon, k němuž se zpravidla nepřihlíží. V rozsudku ze dne 7. 4. 2022, č. j. 10 Afs 176/2020-58 (VKS Pohlédští Dvořáci a.

s.) NSS uzavřel, že pravidlo vyjádřené v § 41a odst. 2 o. s. ř. znamená, že právní domněnka souhlasu s rozhodnutím o věci samé bez jednání, vyjádřená v druhé větě § 51 odst. 1 s. ř. s., se uplatní jen tehdy, pokud účastník řízení k otázce jednání mlčí. Jestliže účastník vyjádří souhlas podmíněně, nemůže soud jeho podání ignorovat a postupovat tak, jako by se účastník nevyjádřil vůbec. Postup, kdy soud „podmínce“ vyhoví a jednání za splnění dané podmínky nenařídí, nemá za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. V takovém případě totiž soud nenařídil jednání v souladu s vůlí účastníka, byť projevenou v rozporu s § 41a odst. 2 o. s. ř. V nyní projednávané věci soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, aniž by bylo jednání nutné nařizovat. V souladu s žalobkyniným přáním (vůlí) proto přihlédl k požadavku rychlosti a hospodárnosti řízení a za současného vyhovění její podmínky rozhodl bez jednání. To je ostatně (s ohledem na žalobkynin úspěch) i ve prospěch žalovaného, neboť se nenavyšují náklady řízení, jejichž náhradu je v případě svého neúspěchu povinen nahradit.

21. Dokazování soud neprováděl. Vycházel z rozsudků správních soudů (Krajský soud v Praze, Krajský soud v Českých Budějovicích a NSS) a Ústavního soudu vydaných ve sporech mezi žalobkyní a žalovaným (jsou jim známe, protože jim byly doručovány, a navíc jsou veřejně dostupné). Nehledě na to, že skutkové okolnosti nalepení tabákových nálepek na tabákové výrobky ZERA nejsou mezi účastníky sporné, účastníci mají jiný náhled na jeho právní hodnocení: Tím je to, zda postupem podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních může žalobkyně od orgánů celní správy získat zpět finanční částku odpovídající hodnotě nalepených tabákových nálepek.
22. Soud v první řadě považuje za účelné připomenout celkový kontext nyní projednávané věci, protože vrácení částky 703 154,92 Kč uhrazené za tabákové nálepky pro doutníky se žalobkyně pokoušela dosáhnout i jinými způsoby.
23. Počátkem sporů mezi žalobkyní a orgány celní správy byla prvotní otázka, zda žalobkyně na tabákové výrobky ZERA nalepila správné tabákové nálepky, tj. zda tabákové výrobky ZERA splňovaly definici *doutníku*. Tím se zabýval NSS v rozsudku ze dne 31. 5. 2022, č. j. 1 Afs 463/2020-98. Správce daně (Celní úřad pro Jihočeský kraj) provedl zkoumání žalobkyniných tabákových výrobků prostřednictvím Celní technické laboratoře a Státní zemědělské a potravinářské inspekce. Na základě něj dospěl k závěru, že tabákový výrobek ZERA není *doutníkem* (tedy doutníkem s krycím listem z rekonstituované tabákové fólie), ale že se jedná o *tabák ke kouření* (tedy o tabákový odpad, který je upraven pro prodej konečnému spotřebiteli). Správce daně proto zahájil s žalobkyní vyměřovací řízení za účelem vyměření spotřební daně z tabákových výrobků za tabák ke kouření. Po provedeném postupu k odstranění pochybností vydal čtyři platební výměry a rozhodl jimi o výši spotřební daně za jednotlivá zdaňovací období. Tyto úvahy Krajský soud v Českých Budějovicích i NSS potvrdil. Bylo totiž podle nich skutečně zjištěno, že v důsledku výrobní vady výrobků, resp. vadným krycím listem z rekonstituovaného tabáku, který žalobkyni dodal německý dodavatel, tabákové výrobky nelze bez dalšího kouřit v nezměněném stavu. Vadný krycí list z rekonstituovaného tabáku mj. způsobuje, že tabákový výrobek netáhne (dochází k přísávání vzduchu skrz obalovou fólii). Vada krycího listu tabákového výrobku má za následek, že tabákový výrobek neodpovídá zákonné definici doutníku, a nelze jej proto za doutník považovat. Na základě zjištěných skutkových okolností NSS sice neměl žádný důvod se domnívat, že úmyslem žalobkyně bylo obcházet zákon, to však bylo pro účely sazby spotřební daně bezpředmětné.

24. NSS též uvedl, že nebylo namístě vést doměřovací řízení. 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. Podle NSS však žalobkyně 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, nemůže ve smyslu požadavků § 5 zákona o spotřebních daních obstát. Žalobkyně měla možnost doklady uvedenými v § 5 zákona o spotřebních daních prokázat, že se skutečně jedná o výrobky řádně zdaněné. Na základě výsledku dokazování však žalobkyně zdanění výrobků neprokázala, čímž došlo k uzavření vyměřovacího řízení, které bylo zahájeno výzvami k odstranění pochybností. Výsledek tohoto řízení vyústil ve vydání platebních výměrů, které žalobkyně následně napadla opravným prostředkem a posléze žalobou před správním soudem i kasační stížností proti vydanému rozsudku. Jelikož žalobkyně uváděla do volného oběhu tabák ke kouření, který byl označen tabákovou nálepkou určenou pro doutník, a žalovanému nepředložila žádný jiný důkaz o zdanění tabákového výrobku tabáku ke kouření, zahájil správce daně správně vyměřovací řízení a nikoli řízení doměřovací. NSS tedy uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že by tabákové výrobky, které uváděla do volného oběhu, byly řádně zdaněny. Žalobkyně tak nebyla v postavení plátce podle § 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. Žalobkyně byla naopak v postavení plátce daně podle § 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), kdy splnění této povinnosti daňový subjekt neprokázal a své daňové povinnosti nedostál.
25. Žalobkyninu ústavní stížnost proti tomuto rozsudku Ústavní soud usnesení ze dne 2. 11. 2022, sp. zn. III. ÚS 2167/22, odmítl. Doplnil však, že k zamezení dvojího zdanění výrobků, tak jak se jej žalobkyně dovolává, slouží institut přeplatku v daňovém řádu, konkrétně § 154 daňového řádu.
26. Jak je zřejmé z rozsudku Krajského soudu v Praze č. j. 55 Af 19/2022-55, žalobkyně požádala (žádostí podle § 155 o vrácení přeplatku na spotřební dani) o vrácení částky 703 154,92 Kč zaplacenou nalepením tabákových nálepek již dne 2. 11. 2020. V ní mj. uvedla, že 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. 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 původně zaplacené dani. K tomu žalovaný uvedl, že 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). Žalobkyni proto na osobním daňovém účtu žádný přeplatek nevznikl. Chybné použití tabákových nálepek nezakládá přeplatek na dani ani nárok na vrácení přeplatku. Aby mohl pověřený správce daně rozhodnout o vrácení daně za vylepené tabákové nálepky, muselo by dojít k okolnostem, které předpokládá § 119 odst. 5 nebo § 122 zákona o spotřebních daních.

27. Podle rozsudku Krajského soudu v Praze č. j. 55 Af 19/2022-55 ke dvojímu zdanění týchž výrobků nedošlo. To dovodil ze závěrů rozsudku NSS č. j. 1 Afs 463/2020-98, podle nichž žalobkyně neprokázala, že tabákové výrobky, které uváděla do volného daňového oběhu, byly řádně zdaněny. Pokud tedy žalobkyně zpochybňovala oprávnění orgánů celní správy „znovu“ vyměřit spotřební daň, v řízení o přezkumu žádosti o vrácení přeplatku nelze přezkoumávat zákonnost či správnost pravomocného rozhodnutí o vyměření daně (srov. např. rozsudek NSS ze dne 17. 6. 2016, č. j. 4 Afs 31/2016-26, bod 18). Pokud nebylo prokázáno řádné zdanění tabákových výrobků, vznikla žalobkyni jakožto plátcí daně z tabákových výrobků podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních povinnost spotřební daň z uvádění tabáku ke kouření do volného oběhu přiznat a zaplatit, což učinila na základě platebních výměrů. Orgány celní správy byly při posouzení žalobkyniny žádosti o vrácení přeplatku vázány pravomocnými platebními výměry 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. Krajský soud v Praze proto v tamější 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 tabákové výrobky (tabák ke kouření) nebyly vylepením tabákových nálepek řádně zdaněny [a žalobkyně tedy nebyla v postavení plátce podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních – viz citovaný rozsudek NSS 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 NSS 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).
28. To současně v tamní věci znamenalo, že bez ohledu na způsob, jímž žalobkyně s tabákovými nálepkami následně naložila, jí vznikla povinnost podle § 119 odst. 1 zákona o spotřebních daních uhradit jejich hodnotu. 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. Uváděním tabáku ke kouření do volného oběhu, aniž prokázala, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, se žalobkyně stala plátcem daně podle § 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 týchž výrobků. 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 stihaly 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. Krajský soud v Praze se též neztotožnil 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.
29. V bodě 39 rozsudku č. j. 55 Af 19/2022-55 však Krajský soud v Praze dodal, že zákon o spotřebních daních upravuje speciální 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. 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. Pokud žalobkyně namítala, že tabákové výrobky jsou zajištěné, Krajský soud v Praze uvedl, že zajištění výrobků *a priori* neznamená, že by nebylo možné požádat o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek (viz rozsudek Krajského soudu v Praze č. j. 45 Af 30/2017-50). Pakliže s nimi žalobkyně nemohla disponovat a vrátit je pověřenému správci daně, nabízel se právě jen postup prostřednictvím žádosti o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek.

30. Proti rozsudku č. j. 55 Af 19/2022-55 žalobkyně kasační stížnost nepodala.
31. V kontextu právě uvedeného je třeba posuzovat i žalobkyninu žádost podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek nalepených na jednotková balení tabákových výrobků.
32. Není pochyb o tom, že nejpříhodnější cesta k částce 703 154,92 Kč, o jejíž vrácení žalobkyně žádá, vede, resp. vedla, prostřednictvím doměřovacího řízení. To však NSS odmítl a tuto cestu žalobkyni odepřel (viz bod 24 tohoto rozsudku). Nelze nicméně přehlížet, že NSS vycházel ze znění zákona o spotřebních daních do 31. 3. 2019. Přijetím zákona č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, však došlo k významným změnám a mj. k revizi vztahu značení tabákovou nálepkou a zdanění spotřební daní u tabákových výrobků. Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb. k tomu uvádí, že pojem „neznačený tabákový výrobek“ podle předchozí právní úpravy byl napříč celou úpravou zákona o spotřebních daních zabývající se tabákovými výrobky chápán a vykládán jako „nezdaněný tabákový výrobek“. To bylo dáno tím, že tabákové výrobky musely být až na výjimky značeny tabákovou nálepkou, jež odpovídá platným právním předpisům, tzn. s aktuální sazbou spotřební daně, správnými údaji a správně umístěnou na jednotkovém balení. Po jeho uvedení do volného daňového oběhu se stával tento značený tabákový výrobek výrobkem zdaněným. Pokud nebylo značení tabákovou nálepkou provedeno podle zákona o spotřebních daních, mělo se za to, že se jedná o výrobek neznačený, a tedy nezdaněný. V případě nesprávného postupu byla podle předchozí právní úpravy subjektu udělena pokuta v minimální výši 50 000 Kč, nesprávně značený tabákový výrobek byl zajištěn a zabrán, resp. propadnut a *byla vyměřena spotřební daň*. Neznačený tabákový výrobek byl považován za nezdaněný.
33. Důvodová zpráva ovšem tento stav kritizovala a odůvodňovala jím změnu provedenou zákonem č. 80/2019 Sb. Vedle kategorie neznačený tabákový výrobek proto zákon č. 80/2019 Sb. zavedl kategorií tabákový výrobek značený nesprávným způsobem. Kategorie tabákového výrobku značeného nesprávným způsobem se liší oproti kategorii tabákový výrobek neznačený důsledky plynoucími ze zjištění takového výrobku, které jsou mírnější oproti neznačeným tabákovým výrobkům, neboť se jedná o méně závažná porušení povinností při značení tabákových výrobků. Současně byly zachovány přísné postihy pro ty subjekty, které poruší povinnosti stanovené pro značení tabákových výrobků závažným

způsobem, např. z důvodu pokusu o daňový únik. Hlavním cílem předkládané úpravy bylo umožnit rozlišení více a méně závažného porušení zákona o spotřebních daních ve věci značení tabákových výrobků. Tabákové výrobky bez tabákové nálepky, případně s cizí tabákovou nálepkou jsou typickým příkladem daňového úniku. Stejně následky však byly podle přechozí právní úpravy uplatňovány také v případě méně závažných situacích jako např. použití tabákových nálepek s nesprávnými údaji nebo nesprávné umístění tabákové nálepky. Ponechání přechozí úpravy neumožňovalo zohlednění např. lidské chyby a diferenciaci postihu v závislosti na míře závažnosti jednotlivých případů.

34. Konkrétně důvodová zpráva ve vztahu k nyní projednávané věci uvádí, že je „nově“ podle zákona č. 80/2019 Sb. tabákový výrobek, pokud je značen tabákovou nálepkou, která je určena pro jinou komoditu, např. pokud je tabáková nálepka určená pro doutníky použita na jednotkové balení tabáku ke kouření, tabákový výrobek značený nesprávným způsobem [viz § 114a odst. 2 písm. c) zákona o spotřebních daních]. V případě tabákového výrobku značeného nesprávným způsobem důvodová zpráva navrhla ponechat správní trest za deliktní jednání, tedy uložení pokuty za spáchání přestupku a uložení propadnutí neznačených tabákových výrobků, resp. ponechání ochranného opatření zabráni neznačených tabákových výrobků. Dodala však, že *v těchto případech již nebude docházet k vyměření daně, pouze v případech uvedených v písmenech b) a c), kdy byla přiznána a zaplacená nižší daň, dojde k doměření rozdílu mezi uhrazenou částkou daně a částkou daně, která měla být uhrazena.*
35. Pokud by se tedy na žalobkynin případ měl aplikovat spotřební zákon ve znění zákona č. 80/2019 Sb., z výslovného znění důvodové zprávy k tomuto zákonu, je zřejmé, že by s žalobkyní bylo vedeno doměřovací řízení, v rámci něhož by v dodatečných platebních výměrech byla zohledněna (započtena) daň uhrazená za tabákové nálepky ve výši 703 154,92 Kč. To je třeba přičítat nyní k žalobkynině dobru, protože k přijetí zákona č. 80/2019 Sb. a revizi vztahu značení tabákovou nálepkou a zdanění spotřební daní u tabákových výrobků vedla snaha zákonodárce dosavadní neuspokojivý stav změnit. Objektivní okolnosti k této změně byly tedy dány již v době vydání platebních výměrů.
36. Touto cestou však žalobkyně neuspěla. Ve shodě s návodem, který jí dal Ústavní soud, tak požádala o vrácení vratitelného přeplatku podle § 154 a § 155 daňového řádu. Též ten jí byl odepřen s argumentem, že se o dvojí zdanění nemělo jednat. Krajský soud v Praze v rozsudku č. j. 55 Af 19/2022-55 uvedl, že žalobkyně má požádat pověřeného správce daně o úřední dozor nad zničením vylepených tabákových nálepek. Tento postup má umožňovat odstranění tabákových nálepek a současně zachování daňové neutrality.
37. I tato cesta však zůstala žalobkyni v řízení o žádosti o úřední dozor nad zničením nalepených tabákových nálepek podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních odepřena. Orgány celní správy se přitom nijak nezabývaly daňovou neutralitou, jak podle rozsudku č. j. 55 Af 19/2022-55 měly (tedy tím, že žalobkyně navíc celní správě uhradila částku 703 154,92 Kč), žalobkyninu žádost zamítly s tím, že tabákové výrobky byly zabráný, žalobkyně není jejich vlastníkem, a proto její žádost nemůže být úspěšná. Příležitostí této argumentace se bude soud zabývat níže, na tomto místě však orgánům celní správy nejprve připomene (to, co už naznačil rozsudek č. j. 55 Af 19/2022-55, pokud uvedl „zachování daňové neutrality“) zásady správy spotřební daní a související otázku, zda je obhajitelné, aby si stát (celní správa) částku 703 154,92 Kč mohl ponechat.

38. S ohledem na výše popsané okolnosti případu jsou totiž v řízení o žádosti o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek na tabákových výrobcích podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních orgány celní správy povinny zohlednit, že daň uhrazená nalepením tabákových nálepek za doutníky se fakticky „ztratila“ a nyní postrádá *skutkový důvod* (kauzu) – doutníky jako takové totiž ve skutečnosti nikdy neexistovaly, jednalo se o tabák ke kouření, který byl zdaněn platebními výměry. Skutková kauza je přitom pro spotřební daně zcela zásadní. Účelem spotřební daně, jak už název napovídá, je daň ze spotřeby [viz čl. 1 odst. 1 Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS, i Směrnice Rady (EU) 2020/262 ze dne 19. prosince 2019, kterou se stanoví obecná úprava spotřebních daní]. Proto obě směrnice (směrnice 2008/118/ES v odst. 8 a směrnice 2020/262/EU v odst. 9) v preambuli uvádí, že „[j]elikož spotřební daň je daní ze spotřeby určitého zboží, neměla by být vybírána ze zboží podléhajícího spotřební dani, které bylo za určitých okolností zničeno nebo nenahraditelně ztraceno.“ Tím spíše nemá být vybírána v případě zboží, které nikdy neexistovalo. Pakliže částka uhrazená za tabákové nálepky nemá odraz ve spotřebě výrobků zatížených spotřební daní, orgány celní správy si částku za tabákové nálepky nemohou ponechat, ledaže pro to existuje legitimní důvod (např. zamezení podvodu či daňovým únikům).
39. Tak tomu mohlo být (postačuje totiž potencialita) např. v případě rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 15. 6. 2006 ve věci C-494/04 (*Heintz van Landewijck SARL*). V něm daňový subjekt žádal o vrácení částek za tabákové nálepky, jež zmizely předtím, než byly umístěny na tabákové výrobky, pro něž byly určeny. Nebylo mu vyhověno, protože v daňovém řízení daňový subjekt neprokázal s dostatečnou jistotou, že tabákové nálepky neexistují ani neexistuje riziko, že byly zneužity. Podle Soudního dvora v případě vnitrostátní právní úpravy, která by umožňovala, aby byla nabyvateli tabákových nálepek vrácena spotřební daň pouze na základě tvrzení, že došlo k jejich ztrátě, by hrozilo, že budou podporována zneužití a podvody. Předcházení těmto zneužitím a podvodům je přitom právě jedním z cílů sledovaných právními předpisy Evropské unie. Taková vnitrostátní pravidla, podle nichž v případě zmizení tabákových nálepek nese finanční odpovědnost za jejich ztrátu jejich nabyvatel, tudíž přispívají k uskutečnění cíle spočívajícího v předcházení podvodnému používání těchto tabákových nálepek. Soudní dvůr uzavřel, že vnitrostátní úprava, na základě níž nebyly v tamním případě daňovému subjektu vráceny finanční prostředky za tabákové nálepky, nebyla v rozporu se zásadou proporcionality.
40. K obdobným závěrům dospěl Soudní dvůr i v rozsudku ze dne 13. 12. 2007 ve věci C-374/06 (*BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH*). V případě, že daňový subjekt, který tabákové nálepky odebral, není s to prokázat, že nebudou použity k prodeji výrobků podléhajících spotřební dani v členském státě, který značení vydal, má tento členský stát oprávněný zájem na odmítnutí vrátit zaplacenou částku.
41. O takové případy se však v nyní projednávaném případě nejedná. Legitimní cíl pak podle soudu rozhodně nesleduje to, aby žalobkyně v tomto případě nesla finanční odpovědnost za nákup nesprávných tabákových nálepek. Hrozba podvodu spočívajícího ve zneužití tabákových nálepek totiž v tomto případě nepřipadá v úvahu, neboť tabákové nálepky jsou nalepeny na tabákových výrobcích, které zabraly orgány celní správy, a jsou tak pod kontrolou státu. Zabraní tabákových výrobků tedy naopak v tomto případě podporuje závěr, aby částka 703 154,92 Kč byla žalobkyni vrácena. Soudu ani nejsou známy žádné jiné indicie, podle nichž by hrozil daňový podvod či únik. Naopak, i NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 463/2020-98 připustil, že žalobkyně nesprávné tabákové nálepky na tabákové výrobky

ZERA umístila neúmyslně, přičemž o skutečné povaze těchto výrobků bylo jasno teprve po laboratorních zkoumáních.

42. Z těchto důvodů je v rozporu se zásadou proporcionality [srov. rozsudek Soudní dvora ze dne 19. 12. 2013 ve věci C-563/12 (*BDV Hungary Trading Kft., v likvidaci*)], aby nalepení chybných tabákových nálepek na tabákové výrobky pro jiný tabákových výrobek vedlo k „propadnutí“ daně uhrazené za tyto tabákové nálepky, přestože za tabákové výrobky byla žalobkyni daň (dodatečně) vyměřena a žalobkyně ji uhradila (včetně příslušenství), aniž by existovala hrozba daňového podvodu či úniku. Je sice legitimní, že se orgány celní správy snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí překračovat meze toho, co je za tímto účelem nezbytné. Tím by podle soudu došlo i k narušení daňové neutrality [tato zásada vztahující se k dani z přidané hodnoty jakožto všeobecné spotřební dani se uplatní i na zvláštní právní úpravu spotřební daně (srov. stanoviska generálních advokátů ve věci C-151/16, bod 45, ve věci C-515/07, bod 20, a ve věci C-434/05, bod 22)] – tedy v kontextu spotřební daně k tomu, že osoba povinná k dani je nucena pro tentýž výrobek opakovaně uhradit daň, aniž by přechodí, třebaže částečné uhrazení daně, bylo zohledněno. Na základě toho je totiž nadměrně daňově zatížena osoba povinná k dani, aniž by pro to byl legitimní důvod.
43. Soud proto na tomto místě uzavírá, že orgány celní správy se při posuzování žalobkyniny žádosti podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek nalepených na jednotkových baleních musí zabývat tím, zda je legitimní částku uhrazenou za nesprávné tabákové nálepky žalobkyni odpírat. To platí tím spíše, pokud by podle zákona č. 80/2019 Sb. tato platba byla zohledněna v doměřovacím řízení (viz bod 34 tohoto rozsudku). Jedná se totiž o jedinou z výše popsanych cest, kterou nyní žalobkyně o danou částku může žádat a v níž se nyní mohou zohlednit výše nastíněné úvahy. Soud nepopírá, že mohou existovat skutečnosti odůvodňující uhrazenou spotřební daň žalobkyni odepřít (např. „daňový dluh“), tím se však v první řadě musí zabývat orgány celní správy. V tomto případě však bude nejspíš vyloučené, aby hrozilo riziko zneužití tabákových nálepek, jsou-li tabákové výrobky, na nichž jsou nalepené, zabráný orgány celní správy. Argumenty, na nichž orgány celní správy založily zamítnutí žalobkyniny žádosti, jsou totiž (i s ohledem na kontext věci) nepřiléhavé a nemohou obstát.
44. Podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních odběratel může požádat pověřeného správce daně o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek nalepených na jednotkových baleních. Žádost se může vztahovat pouze na výrobky, které odběratel vyrobil, dovezl nebo dopravil z jiného členského státu. Úředním dozorem se rozumí účast úřední osoby pověřeného správce daně při zničení tabákových nálepek nalepených na jednotkových baleních, které na své náklady zajistí odběratel. Zničení tabákových nálepek pod úředním dozorem lze provést pouze na daňovém území České republiky. Pověřený správce daně je povinen této žádosti vyhovět s tím, že den, hodina, místo a způsob zničení tabákových nálepek budou stanoveny dohodou. Odběrateli vzniká nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek dnem zničení tabákových nálepek pod úředním dozorem. Nárok na vrácení lze uplatnit pouze tehdy, jestliže byla hodnota tabákových nálepek již uhrazena.
45. Orgány celní správy nezpochybňují, že v § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních uvedené podmínky byly splněny, avšak dodávají, že je nutné posoudit všechny relevantní skutečnosti a omezení, která se na dané výrobky v době podání žádosti vztahují. Tím má být to, že tabákové výrobky, na nichž jsou nalepeny tabákové nálepky, byly zabráný a jejich vlastníkem se stal stát.

46. Nejprve je třeba uvést, že zákon o spotřebních daních tuto situaci neupravuje, a tedy bez dalšího nevyklučuje, aby ke zničení tabákových nálepek pod úřední dozorem podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních mohlo dojít i v případě zabraných tabákových výrobků.
47. Je tudíž třeba srovnat smysl a účel úředního dozoru nad zničením tabákových nálepek nalepených na jednotkových baleních a zabránění tabákových výrobků. Ve vztahu k zajištění tabákových výrobků k podobnému srovnání přistoupil Krajský soud v Praze v rozsudku č. j. 45 Af 30/2017-50. Byť se tento rozsudek primárně zabýval tím, zda orgány celní správy mohly žádost o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek nalepených na jednotkových baleních posoudit jako zjevně právně nepřijatelnou, plynou z něho určité závěry i pro nyní projednávanou věc. Smyslem a účelem zajištění tabákových výrobků je zajistit tabákové výrobky pro potřeby dalšího řízení, a to nejen z hlediska zajištění důkazů, ale i z hlediska realizace případného trestu, tj. propadnutí vybraných výrobků. Žalovaný tedy měl posoudit, zda odlepení nálepek skutečně zmaří účel, pro který byly tabákové výrobky zajištěny. Při tom měl zvážit, zda tento účel lze splnit i jiným, méně invazivním způsobem. V úvahu pak připadalo například provedení dostatečné potřebné fotodokumentace či uchování přiměřeného vzorku zboží spolu s nálepkami. Pokud by žalovaný dospěl k názoru, že průběh jiných řízení skutečně v době rozhodování o žádostech neumožňoval provedení sejmutí nálepek ze zboží, měl žádosti zamítnout s tím, že však není vyloučeno podání opětovné žádosti v budoucnu poté, co překážky sejmutí nálepek na zboží či jeho části odpadnou. Zároveň se měl žalovaný vypořádat i s otázkou, zda v případě následného rozhodnutí o propadnutí zajištěných tabákových výrobků se takové rozhodnutí má vzhledem k účelu institutu propadnutí vztahovat nejen na tabákové výrobky samotné, ale i na tabákové nálepky.
48. Právě z poslední věty, jež je v předchozím odstavci citována z rozsudku č. j. 45 Af 30/2017-50 plyne, že propadnutí výrobků (a tedy i zabránění výrobků) nebrání tomu, aby mohlo dojít ke zničení tabákových nálepek podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních. Krajský soud v Praze totiž orgány celní správy upozornil na to, že pokud jsou tabákové výrobky zničeny i s tabákovými nálepkami, může dojít ke zmaření žádosti podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních. Z tohoto důvodu upozornil i na to, že jsou-li tabákové výrobky zajištěny s tím, že může dojít k jejich propadnutí, lze účelu zajištění dosáhnout bez ohledu na tabákové nálepky, a lze je tedy od tabákových výrobků oddělit (k tomu podrobněji níže v bodě 52 tohoto rozsudku).
49. Tabákové výrobky ZERA byly v tomto případě zabráněny, protože byly podle přechodí právní úpravy neznačenými tabákovými výrobky, a tedy nezdaněnými. Narušovaly tak podle orgánů celní správy obecný zájem na řádném značení tabákových výrobků. Dále ochranu veřejného zdraví a obecný zájem na bezpečnosti osob (spotřebitelů) vyplývající z povahy tabákového výrobku, který je zjevně nekvalitní a není doutníkem ve smyslu zákona o spotřebních daních (viz rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 3. 8. 2021, č. j. 53137/2021-520000-12). To potvrdily i správní soudy (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2023, č. j. 5 Afs 187/2022-56). Zabránění věci vyžadovala bezpečnost osob nebo majetku anebo jiný obdobný obecný zájem. Zřejmý je zájem na ochraně bezpečnosti osob a majetku, případně na ochraně zdraví. Při kouření náplň tabákových vzorků samovolně vypadává a přechází do ústní dutiny, což může být nebezpečné i z hlediska požární bezpečnosti. Samovolné přecházení náplně kouřeného výrobku jistě není bezpečné a může ohrožovat zdraví. Spotřebitelé navíc spojují s doutníky určitá očekávání, neboť se jedná o tradičně

nejkvalitnější tabákový výrobek, přičemž zájem na ochraně spotřebitele je taktéž dotčen nesprávným značením tabákových výrobků.

50. V souladu s tímto je pak jediným možným důsledkem zabránění tabákových výrobků ZERA jejich zničení, neboť podle § 135zh odst. 1 zákona o spotřebních daních u nich žádný jiný postup nepřichází v úvahu. Pokud tedy bylo důvodem zabránění tabákových výrobků to, že ohrožovaly bezpečnost, veřejné zdraví a zájem na řádném zdanění tabákových výrobků, a proto budou zničeny, soudu vůbec není zřejmé, jak tyto skutečnosti mohou bránit tomu, aby došlo ke zničení i tabákových nálepek na zabraných tabákových výrobcích podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních. K naplnění účelu jejich zabránění totiž tímto způsobem nepochybně dojde. Jak soud nastínil i výše, bude-li rozhodnutí o zabránění realizováno dříve (zničením tabákových výrobků), než dojde k realizaci zničení tabákových nálepek § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních, mohou orgány celní správy žádost podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních zmařit. Musí proto učinit vše potřebné, aby této situaci zabránily (např. dotázat se odběratele tabákových nálepek, zda má v úmyslu žádost podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních podat) a vyvarovaly se tak případnému nároku vyplývajícího z nesprávného úředního postupu. Jinak však zabránění tabákových výrobků nijak nebrání tomu, aby žádost podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních měla být úspěšná. Naopak, vzhledem k tomu, že má dojít ke zničení tabákových výrobků i nálepek, nabízí se, aby k tomu došlo najednou (při jednom úkonu). Tím ostatně budou orgány celní správy postupovat v souladu se zásadou hospodárnosti řízení (§ 7 odst. 2 daňového řádu), jak jsou povinny.
51. Orgány celní správy namítaly, že jelikož došlo k zabránění tabákových výrobků, žalobkyně s tabákovými výrobky již nedisponuje a rovněž k nim pozbyla vlastnické právo, které přešlo na stát. Též tato argumentace je nepřiléhavá.
52. Ustanovení § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních nevyžaduje, aby žadatel, resp. odběratel, o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek nalepených na jednotkových baleních tabákovými výrobky disponoval (měl je např. naskladněné). Byť soud nepopírá, že běžnějšími budou ty případy, kdy odběratel požádá o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek umístěných ve svém skladu [úřední dozor nad zničením tabákových nálepek bude spočívat v tom, že úřední osoby správce daně budou přítomny průběhu ničení tabákových nálepek a osvědčí ho (zejména kontrolují pravost tabákových nálepek, jejich množství, vzor – hodnotu)], nic nebrání tomu, aby ke zničení tabákových nálepek došlo i ve skladovacích kapacitách orgánů celní správy (případně i jiných subjektů). Tak to ostatně předvídal i Krajský soud v Praze v bodě 39 rozsudku č. j. 55 Af 19/2022-55.
53. To souvisí i s tím, že právní úprava neomezuje možnost zničit tabákové nálepky jen v případě tabákových výrobků doposud neuvedených do volného oběhu. Tím by byla tato možnost nedůvodně, a tedy nepřipustně omezována. Orgány celní správy ostatně ani na žádné přesvědčivé důvody nepoukazují. Soudu je zřejmé, že na tabákových výrobcích musí být ve všech případech předvídaných § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních umístěny tabákové nálepky. Soud stejně tak rozumí i obavě orgánů celní správy spočívající v tom, že tabákové nálepky nelze od tabákových výrobků v souladu se zákonem oddělit, to se však týká stavu, kdy jsou tabákové nálepky na trhu prodávány a užívány. Je-li však aktivován postup podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních, tabákové výrobky, na nichž jsou umístěny tabákové nálepky, mohou být z trhu staženy (a dodány např. do skladu výrobce či do skladovacích kapacit orgánů celní správy). Není pak důvod nevyhovět žádosti podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních. V rámci těchto postupů lze zajistit opatření, jež jsou způsobitelná daňovým

únikům zamezit. Ostatně, ve věci řešené NSS rozsudkem ze dne 30. 3. 2020, č. j. 1 Afs 4/2019-54, tabákové výrobky do volného oběhu uvedeny byly, a přesto mělo být podle NSS žádosti podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních vyhověno.

54. Podle téhož ustanovení může o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek požádat odběratel (podle § 118 odst. 4 zákona o spotřebních daních je odběratelem *výrobce, oprávněný příjemce, dovozce nebo osoba pověřená k odběru tabákových nálepek*), vlastnictví tabákových výrobků či tabákových nálepek toto ustanovení nevyžaduje. Navíc, vůbec nelze vycházet z předpokladu, že zabráním tabákových výrobků přešlo vlastnické právo k tabákovým nálepkám na stát. Umístěním těchto tabákových nálepek na jednotková balení totiž byla (měla být) v minulosti zaplacená daň z tabákových výrobků. Tabákové nálepky (obzvláště použité tabákové nálepky) ani nejsou běžnou obchodovatelnou věcí (argumentace poukazující na to, zda je s nimi samostatně či společně s tabákovým výrobkem „účtována“ je bezpředmětná). Tabákové nálepky nelze nakupovat (a už vůbec je nelze prodávat), aniž by se jednalo o odběratele tabákových nálepek (§ 118 odst. 2 zákona o spotřebních daních) či pověřeného správce daně. To zákon o spotřebních daních výslovně zapovídá (srov. § 118 odst. 5, 7 a 9 zákona o spotřebních daních). Jedná se o prostředek k úhradě daně, případně slouží jakožto identifikátor, že se jedná o zdaněné a tedy i (zdravotně) nezávadné tabákové výrobky (srov. již citovaný rozsudek Soudní dvora ve věci C-374/06). Přechod vlastnického práva k tabákovým výrobkům tedy sám o sobě nebrání tomu, aby jejich původní vlastník mohl požádat o vrácení částky uhrazené za hodnotu tabákových nálepek. Pokud orgány celní správy poukazují na to, že použitím tabákové nálepky přestává být tabáková nálepka ceninou s příslušnou hodnotou, přičemž tato hodnota je promítnuta do ceny za tabákový výrobek, není soudu zřejmé, jak tato argumentace souvisí s nyní projednávanou věcí. Tabákové výrobky v nyní projednávané věci nebyly prodány, ale byly zabráný s tím, že dojde k jejich zničení, a to včetně obalů, na kterých jsou tabákové nálepky vylepeny. Zabráním tabákových výrobků a vliv zabránění na vlastnické právo k nim tudíž nic nemění na oprávnění podat žádost podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních a na její důvodnosti.
55. Argument pověřeného správce daně, že v okamžiku zničení tabákové nálepky, musí být na tabákovém výrobku tabáková nálepka stále nalepena, protože zákon neupravuje zničení odlepených či sejmutých nálepek působí až absurdně. Z podstaty věci je zřejmé, že pokud daňový subjekt přistoupí ke zničení tabákových nálepek podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních, musí dojít k jejich odlepení. Jinak by toto ustanovení bylo obsoletní, protože by nebylo vůbec využitelné. Stejně tak je nepřiléhavý argument, že zničením tabákových nálepek musí dojít ke zničení tabákových výrobků. Soud má naopak (ve shodě s rozsudkem č. j. 55 Af 19/2022-55, bod 39) za to, že § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních může odběratel tabákových nálepek využít např. právě tehdy, dojde-li k neúmyslné chybě při objednání nesprávných tabákových nálepek. Zničení tabákových nálepek § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních nepodmiňuje zničením tabákových výrobků. Nadto jsou tyto úvahy v každém případě nadbytečné, protože v nyní posuzované věci nic nebrání tomu, aby společně s tabákovými nálepkami byly zničeny i tabákové výrobky tak, jak právní úpravu z důvodu jejich zabránění nařizuje.
56. Pro úplnost soud uvádí, že žalovaný v řízení předcházejícím vydání napadeného rozhodnutí žalobkynina procesní práva neporušil, pokud jí výslovně nesdělil, co dovozuje z rozhodnutí a rozsudků doplněných v odvolacím řízení. Žalovaný totiž zřetelně avizoval, že doplněné podklady se týkají vyřešení předběžné otázky (tedy toho, co podle jeho názoru bylo pro

rozhodnutí ve věci zásadní) zabrání tabákových výrobků ZERA. To bylo žalobkyni dost dobře zřejmé, protože např. v podání ze dne 5. 9. 2023 (bod 2.1. a 2.2.) poukazovala na to, že tato skutečnost je irelevantní, což podrobně odůvodňovala. Účelem postupu podle § 115 daňového řádu je, aby „nedocházelo ke vzniku překvapivých rozhodnutí. Překvapivým rozhodnutím je takové, které v rámci skutkového či právního hodnocení vnáší do celé věci zcela nové prvky a náhledy, avšak subjektu již není umožněno na tyto adekvátně reagovat, přičemž řádný opravný prostředek je již dále vyloučen. Předcházení vzniku překvapivých rozhodnutí je smyslem a účelem komentovaného ustanovení.“ (viz LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 560.). Jelikož z doplněných podkladů žalovaný dovodil, že tabákové výrobky byly zabráný, nemohlo se pro žalobkyni jednat o nic překvapivého. Naopak, sama podrobně argumentovala, že tato skutečnost není pro posouzení žádosti podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních relevantní.

Závěr a náklady řízení

57. S ohledem na výše uvedené soud shledal žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. Věc soud vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Argumentace žalovaného, jíž odůvodnil zamítnutí žalobkyniny žádosti o úřední dozor nad zničeným tabákových nálepek nalepených na zajištěných tabákových výrobcích, je chybná. Zabrání tabákových výrobků nebrání zničení tabákových nálepek pod úředním dozorem, nedošlo-li již ke zničení tabákových výrobků. Není proporcionální, aby nalepení tabákových nálepek na tabákové výrobky, které jsou však určené pro jiný tabákový výrobek, vedlo k „propadnutí“ daně uhrazené za hodnotu těchto (nesprávných) tabákových nálepek. To za okolností, kdy osobě povinné k dani byla daň za tabákové výrobky (dodatečně) vyměřena a osoba povinná k dani ji uhradila (včetně příslušenství), přičemž neexistovala hrozba zneužití tabákových nálepek, daňového podvodu či daňových úniků.
58. O náhradě nákladů soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto jí soud přiznal náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč. Tyto náklady jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč a odměnou za zastupování advokátem za tři úkony právní služby (převzetí a přípravu zastoupení, sepis žaloby a podání repliky), u nichž sazba odměny podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) činí 3 100 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu], tj. 9 300 Kč. Náklady zastoupení dále tvoří náhrada hotových výdajů za tři úkony právní služby po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tj. 900 Kč. Advokát žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty. Náleží mu tedy náhrada daně z přidané hodnoty v sazbě 21 % z částky 10 200 Kč, tj. 2 142 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 občanského soudního řádu užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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.

Praha 20. září 2024

Lenka Bursíková, v. r.
předsedkyně senátu