ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **L. D.,** zastoupená Mgr. Danielem Keprtou, advokátem se sídlem Douhá 6, Ostrava – Moravská Ostrava a Přívoz, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ostrava**, se sídlem nám. Sv. Čecha 8, Ostrava – Moravská Ostrava a Přívoz, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 3. 2012, č. j. 22 Ca 351/2008 - 221,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 3. 2012, č. j. 22 Ca 358/2008 - 221, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 28. 3. 2012, č. j. 22 Ca 351/2008 – 221, zrušil rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava (dále jen „stěžovatel“) ze dne 23. 10. 2006, č. j. 6635-02/06-1401-21, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně (dále jen „účastnice řízení“) a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu Karviná ze dne 13. 6. 2006, č. j. 52164-05/06-1461-024, o vyměření spotřební daně z tabákových výrobků zn. Golem směs extra a César směs ve výši 144.441 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že shledal důvodnými žalobní body, v nichž stěžovatelka namítala, že předmětné výrobky jsou duplicitně zdaňovány jednak u prodejců, a jednak u dovozců, dále že správní řízení jsou vedena vůči jednotlivým koncovým podnikatelům, a to přesto, že povinnost odvést spotřební daň je již na dovozci, a že existuje nejednotná rozhodovací praxe celních orgánů při posuzování tabákových výrobků zn. Golem směs extra a César směs. Krajský soud z rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 28. 12. 2006, č. j. 15362-07/06-1601-21, zjistil, že celní orgány v obdobném případě, po vydání platebního výměru v odvolacím řízení u jiného daňového subjektu, který byl také odběratelem zboží distribuovaného L.T.B.C., spol. s r. o., zrušily platební výměr, když zjistily, že u tohoto daňového subjektu

bylo zahájeno vyměřovací řízení právě za zdaňovací období 2004 - 2005 ve věci všech touto firmou vydaných faktur, přičemž nejsou pochybnosti o úplnosti jí vedené účetní evidence. Zahájení vyměřovacího řízení u tohoto daňového ukazuje na možnost dvojího zdanění tabákových výrobků, které i v případě účastnice řízení pocházely od tohoto distributora, dále na možnost, že vůči účastnici řízení je postupováno jinak než vůči jiným daňovým subjektům v obdobném postavení, příp. i šikanózně. Z citovaného rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové navíc vyplynulo, že ani daňová mlčenlivost či nedostatek identifikace zboží ve vztahu ke konkrétní dodávce nezabránily Celnímu ředitelství Hradec Králové učinit dotaz na správce daně L.T.B.C., spol. s r. o. a dožádaný správce daně poskytl Celnímu ředitelství Hradec Králové informaci. Objasnění těchto otázek vyžaduje podle krajského soudu rozsáhlé a zásadní doplnění dokazování.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž namítal nesprávné posouzení právní otázky. V této souvislosti odkázal na předchozí rozsudek Nejvyššího správního soudu v této věci (ze dne 28. 8. 2009, č. j. 7 Afs 86/2009), v němž bylo uvedeno: *„Podle názoru stěžovatelky nemůže být totéž zboží zdaňováno duplicitně jak u dodavatele, tak u skladovatele a koncového prodejce, anebo „šikanózně“ až u koncového prodejce, a spotřební daň měl odvést první v tomto řetězci. K této právní otázce podle Nejvyššího správního soudu směřovaly odmítnuté žalobní námitky, jejichž konkretizací chtěla stěžovatelka poukázat na řízení u jejích dodavatelů a doložit, že k takovému buď opakovanému či naopak „šikanóznímu“ zdaňování zboží dochází. (...) Názor krajského soudu, že tyto žalobní námitky jsou příliš obecné, je nesprávný, neboť právní posouzení zákonné možnosti opakovaného zdanění předmětného zboží či zákonné možnosti zdanění koncového prodejce by bylo dostatečnou reakcí na její žalobní námitky týkající se duplicity a „šikanóznosti“.“* Nejvyšší správní soud podle názoru stěžovatele uložil krajskému soudu, aby v řízení provedl právní posouzení zákonné možnosti opakovaného zdanění předmětného zboží či zákonné možnosti zdanění koncového prodejce. To však krajský soud neučinil a právní otázkou dvojího zdanění – existencí této překážky ve správě spotřebních daní se nezabýval, přičemž ovšem uzavřel, že obsah rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové ukazuje na možnost dvojího zdanění tabáku u jednoho z výrobců a lze předpokládat, že obdobná situace může být i u druhého výrobce. Krajský soud se neřídil právním názorem Nejvyššího správního soudu, když se v odůvodnění rozsudku nevypořádal s právní otázkou, zda blíže neurčený „zákaz dvojího zdanění“ má oporu v zákoně č. 353/2003 Sb., ve znění účinném ke dni 18. 10. 2004 (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Stěžovatel namítal, že zákon o spotřebních daních ve smyslu jeho argumentace zákaz dvojího zdanění neobsahuje, poněvadž tento zákon mimo jiné případy naopak obligatorně zakládá vznik povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit osobám, které, skladujíce vybrané výrobky, neprokážou jejich zdanění způsobem předpokládaným v tomto zákoně. V jiných situacích dokonce zákon o spotřebních daních přímo výslovně předpokládá zdanění vybraných výrobků více subjektům v distribučním či výrobním řetězci a za jistých podmínek umožňuje požádat o vrácení uhrazení spotřební daně. Právní závěr krajského soudu je v rozporu nejen s příslušnými ustanoveními zákona o spotřebních daních, ale také přehlíží důkazní prostředky, z nichž vyplývají odlišné skutečnosti (viz šetření u dodavatelů a výrobců tabákových výrobků provedené Celním úřadem Karviná). Účastnice řízení skladovala v obou svých provozovnách tabákové výrobky v množství téměř 8,5 t od dvou dodavatelů s tím, že nabývací doklady předložené Celnímu úřadu Karviná prokazatelně nesplňují podmínky podle ust. § 5 zákona o spotřebních daních pro

prokázání zdanění tabákových výrobků, a současně tvrdila, že se nejedná o tabákové výrobky podléhající spotřební dani z tabáku, a tudíž není povinna prokazovat jejich zdanění. Navíc v řízení před správními orgány nenamítala zdanění tabákových výrobků u výrobce nebo u předchozích dodavatelů. Protože argumentace překážkou „dvojího zdanění“ tabákových výrobků nebyla předmětem odvolání, je nesprávný závěr krajského soudu, že by se měl stěžovatel zabývat blíže neurčenou překážkou dvojího zdanění. Účastnice řízení v celém předcházejícím řízení neztotožnila předmětný tabák s příslušným nabývacím dokladem od jeho dodavatelů a z tohoto důvodu si nebyl stěžovatel, a ani krajský soud, schopen udělat úsudek, kterého zdaňovacího období se případně tvrzené dvojí zdanění nebo překážka zahájeného řízení může týkat. Stěžovatel také poukázal na to, že správce daně provedl dožádání k příslušným celním orgánům týkající se obou dodavatelů tabákových výrobků ve zdaňovacím období roku 2004 a prokázal, že tito dodavatelé odebrali předmětný tabák, následně dodaný účastnici řízení, od výrobců L.T.B.C., spol. s r. o. a ERIK MACHART, s. r. o. Současně bylo prokázáno, že tito dodavatelé nepodali daňové přiznání ke spotřební dani z tabáku, a tato daň jim nebyla stanovena za předmětné zdaňovací období z moci úřední. Stejně tak je nutno považovat za prokázané, že v rozhodném období nebyla daňová povinnost přiznána a splněna žádným z obou výrobců a současně nebylo vedeno s výrobci jakékoliv daňové řízení, což vyplývá z odpovědi Celního ředitelství Praha ze dne 19. 4. 2012, zn. 6981-2/2012-170100-23. Toto sdělení spolu se správním spisem prokazuje, že v inkriminovaném období nebyla stanovena daň ani výrobcům, ani dodavatelům v rámci distribučního řetězce předmětných výrobků, a je tak zpochybněn závěr krajského soudu, že objasnění příslušných otázek vyžaduje rozsáhlé a zásadní doplnění dokazování Z důkazů, které jsou součástí spisu, vyplynulo, že v rozhodném období nebylo prokázáno, že by ve věci existovala překážka věci rozhodnutí či překážka zahájeného řízení. Stěžovatel tedy vydal rozhodnutí za skutkového stavu věci, který objektivně nesvědčil jakýmkoliv pochybnostem o existenci překážky věci rozhodnuté či překážky litispendence. I v hypotetickém případě by tato překážka až následně zahájeného daňového řízení u výrobce tabáku nesvědčila nezákonnosti platebního výměru a napadeného rozhodnutí o odvolání. Stěžovatel dále namítal nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, který konstatoval, že účastnice řízení neidentifikovala dodávku předmětného tabáku od svého dodavatele, přičemž tato absence identifikace brání ztotožnění tabáku s nabývacími doklady – resp. v konečném důsledku se zdaňovacím obdobím při zkoumání splnění daňové povinnosti výrobcem. Krajský soud tak pominul tyto své závěry o vadách nabývacích dokladů. Stěžovatel s ohledem na uvedené navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Předmětem přezkumu vymezeném v kasační stížnosti je pouze otázka, zda krajský soud dospěl ke správnému závěru, že v případě tabákových výrobků zn. Golem směs extra a César směs skladovaných účastnicí řízení mohlo dojít k tomu, že tyto byly zdaněny spotřební daní dvakrát.

K námitce stěžovatele, že účastnice řízení námitky dvojího zdanění neuplatnila v odvolání, lze odkázat např. na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 – 62, publ. pod č. 1742/2009 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, v němž byl vysloven právní názor, že žalobce je oprávněn uvést v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné. Tomu nebrání skutečnost, že některé z nich neuplatnil již v odvolacím správním řízení, ač tak učinit mohl.

Stěžovatel dále namítal, že se krajský soud neřídil právním názorem vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku v této věci. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je podle ust. § 110 odst. 4 s. ř. s., krajský soud vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozhodnutí. V předchozím rozsudku ovšem Nejvyšší správní soud věcně nepřezkoumával námitky obsažené v žalobních bodech, v nichž účastnice řízení namítala duplicitní zdanění předmětného zboží, šikanózní postup a nejednotnou správní praxi orgánů celní správy, neboť se jimi krajský soud vůbec nezabýval. Proto zavázal krajský soud, aby se těmito žalobními body věcně zabývat, když je nesprávně odmítl posoudit pro jejich obecnost. Námitka, že se krajský soud neřídil ve smyslu citovaného ustanovení neřídil závazným právní názorem tak není důvodná.

Stejně tak není důvodná námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro logický rozpor, neboť krajský soud sice poněkud stroze, ale ještě přezkoumatelným způsobem uvedl, proč dospěl k závěru, že je možné, že vůči účastnici řízení bylo postupováno odlišně než v jiných obdobných případech. Nejvyšší správní soud však koriguje názor krajského soudu, že pochybnosti, které ve věci vyvstaly, je nutné vyjasnit v daňovém řízení doplněním dokazování. Nic takového nutné není, resp. není nezbytně nutné. Stěžovatel v této souvislosti tvrdil, že žádné další dokazování ve věci již provést nelze, protože postup vůči výrobcům L.T.B.C., spol. s r. o. a ERIK MACHART, s. r. o. je zřejmý z odpovědi Celního ředitelství Praha na dožádání Celního úřadu Karviná týkající se toho, zda došlo u těchto výrobců k doměření spotřební daně. K otázce správní praxe orgánů celní správy tak není třeba provádět další dokazování, neboť ze správního spisu jednoznačně vyplývá, že správní praxe při zjišťování a ukládání daňové povinnosti orgány celní správy byla vůči jednotlivým daňovým subjektům různá. Výjimkou by byla situace, že by se objevily nové informace o tom, že ve skutečnosti některému z článků distribučního řetězce končícího u účastnice řízení byla spotřební daň za tabák dodaný a dodaněný účastnici řízení vyměřena.

Ke stížní námitce, že krajský soud neuvedl žádné úvahy k principu zákazu dvojího zdanění ve vztahu ke spotřební dani, Nejvyšší správní soud uvádí, že z odůvodnění rozsudku krajského soudu je zcela zřejmé, že posuzoval důvodnost žalobních bodů a vycházel přitom ze základní premisy opakovaně zdůrazněné v judikatuře Ústavního a Nejvyššího správního soudu, a sice, že při ukládání a vymáhání daní jsou orgány veřejné správy povinny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod (čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod), což znamená, že i za situace, kdy platná právní úprava umožňuje zdanit jeden a tentýž příjem u dvou daňových subjektů, je třeba respektovat princip zákazu dvojího zdanění. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 9 Afs 16/2007 – 87, publ. pod č. 1221/2007 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, a

nález Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. III. ÚS 667/02, publ. pod č. 39/2004 Sb. ÚS).

Podle obsahu správního spisu provedl dne 18. 10. 2004 Celní úřad Karviná v provozovně stěžovatelky místní šetření, v jehož průběhu byly odebrány vzorky tabákových výrobků zn. Golem směs extra a César směs v originálním balení a byly zajištěny veškeré výrobky těchto obchodních názvů, které se nacházely v provozovně, neboť účastnice řízení podle Celního úřadu Karviná neprokázala, že by z těchto výrobků byla odvedena spotřební daň, k čemuž byla opakovaně vyzývána.

Pokud krajský soud v této souvislosti uvedl, že je možné, že je vůči účastnici řízení postupováno šikanózně a odlišně než vůči jiným subjektům ve shodné situaci, Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že účastnice řízení je v rámci distribučního řetězce ve stejném postavení jako daňový subjekt, k jehož odvolání Celní ředitelství Hradec Králové pro možnost duplicitního zdanění předmětných tabákových výrobků dodatečný platební výměr zrušil. Obecně však každé rozdílné zacházení není nezákonné, je-li řádně odůvodněno a odlišeno od jiných případů Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší posuzovat správnost a zákonnost důvodů rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové. Stěžovatel v kasační stížnosti vyvrací pochybnost ohledně možnosti dvojího zdanění předmětných výrobků tím, že Celní ředitelství Praha na dožádání celního úřadu Karviná potvrdilo, že daňové řízení v případě jednoho výrobce bylo zastaveno a v případě druhého ještě nebylo ukončeno s tím, že v případě výrobce L.T.B.C., spol. s r. o. zřejmě již došlo k prekluzi práva vyměřit spotřební daň za zdaňovací období roku 2004. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že situace, kdy lze více článkům jednoho obchodního řetězce vyměřit spotřební daň týkající se téhož zboží, má pro jednotlivé články řetězce určitá nebezpečí. Je zásadně na nich, aby si soukromoprávními ujednáními s obchodními partnery upravily vztahy týkající se daňových povinností, tj. např. sjednaly vzájemné soukromoprávní závazky odpovídající eventuálním veřejnoprávním závazkům, které případně bude muset ten či onen z článků řetězce nést, a to i za situace, kdy s něčím takovým původně nepočítal. Zákaz dvojího zdanění spotřební daní vůči témuž zboží totiž znamená, že pokud již jednou byla daň tohoto typu jednomu daňovému subjektu vyměřena, nemůže být vyměřena za stejné zboží ani jemu, ani nikomu jinému. Neříká však nic o tom, kterému z článků případného obchodního řetězce, v rámci něhož je uvedené zboží distribuováno, může být daň vyměřena a kterému nikoli, resp. nestanoví žádná pravidla, v jakém pořadí má být jednotlivým článkům řetězce daň vyměřována. Znamená to tedy, že majetkoprávní důsledky takového zdanění, jež mohou v jistém smyslu náhodně postihnout kterýkoli z článků řetězce, a tím současně vyloučit možnost postihu dalšího jeho článků, si musí tyto články vyřešit soukromoprávními ujednáními. Takové soukromoprávní ujednání neznamená přenos daňové povinnosti, který není zásadně podle objektivního práva přípustný, nýbrž pouze řešení jejích majetkoprávních důsledků.

Ze správního spisu je zřejmé, že zajištěné zboží a jeho odebrané vzorky byly zabaleny v originálním balení a účastníky není sporu, že pocházejí od výrobců L.T.B.C., spol. s r. o. a ERIK MACHART, s. r. o. Otázka původu zajištěných tabákových výrobků a jejich identifikace pomocí účetních dokladů byla vyřešena již ve správním řízení, jak vyplývá z odpovědi na dožádání, a celní orgány nikdy nezpochybnily, že by se nejednalo o tabákové výrobky vyrobené firmami L.T.B.C., spol. s r. o. a ERIK MACHART, s. r. o.,

které účastnici řízení dodal Mgr. P. B. a P. B. V tomto směru tedy není důvodná stěžovatelova námitka, že účastnice řízení předmětné zboží nikdy neztotožnila, když součástí správního spisu jsou kopie daňových dokladů předložených při kontrole skladu u účastnice řízení. Z obsahu správního spisu vyplývá odlišná správní praxe a náhled na předmětné zboží celními orgány. Jejich názor, že předmětné tabákové výrobky podléhají spotřební dani, se ustálil až později, a to zejména v souvislosti se změnou správní praxe spočívající v tom, jak správně uvedl krajský soud, že způsobilost tabáku ke kouření začala být kolem poloviny roku 2005 zkoumána za pomoci plničky Garant. Tento názor byl posléze potvrzen po dlouhých sporech i soudy. Nejvyšší správní soud v rozsudcích týkajících se problematiky tabáku Golem směs extra a César směs dospěl k závěru, že tyto tabákové výrobky podléhají spotřební dani (viz např. rozsudek ze dne 12. 5. 2010, č. j. 1 Afs 71/2009 – 113, publ. pod č. 2313/2011 Sb. NSS a dostupný na www.nssoud.cz).

Je tedy nesporné, že účastnice řízení se v době, kdy jí byla spotřební daň doměřována, nacházela v právně nejasné situaci. Nicméně, jak následně seznaly i správní soudy, daňová povinnost ve vztahu k předmětnému tabáku ji, stejně jako kterékoli jiné články distribučního řetězce, stíhala. Pokud jí tedy byla spotřební daň vyměřena, stalo se tak na základě zákona. Naopak, rezignace správců daně na vyměřování spotřební daně v těchto případech by byla v rozporu se zákonem, byť pro články řetězce distribujícího předmětný tabák příznivá, a tedy do jejich práv nezasahující. Účastnici řízení by povinnost platit daň neměla, i kdyby k tomu podle objektivního práva byla povinna, pokud by se na základě postupů veřejné správy vůči ní mohla legitimně domnívat, že takovou daň platit nemusí. Tedy i nezákonně benevolentní praxe správních orgánů v ní mohla za určitých okolností vytvořit legitimní očekávání, že v jejím případě ji daňová povinnost nestíhá, a daňovou povinnost z ní tak sejmout. Jak vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 1. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS, správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi. Rozšířený senát tak připustil, že podle okolností takovou správní praxí může být i praxe jsoucí v rozporu s objektivním právem (srov. zejm. body 77, 80 a 81 citovaného usnesení). Na jeho rozhodnutí navázal rozsudek ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 – 159, v jehož bodě 42 se uvádí: *„(...) princip ochrany oprávněné důvěry je zakotven v hierarchicky totožném zdroji, jako princip legality. Pokud jde o princip legality, který se zvláště dotýká činnosti státu v podobě státní správy, neboť ta je na základě čl. 2 odst. 3 Ústavy právem definována jako činnost podzákonná a nařizovací, i ten pramení z normy ústavní síly - jistým paradoxem je, že princip právního státu v tomto případě vykazuje známky janusovské dvojí tváře, neboť čerpá svou podstatu ze dvou zdrojnic, dvou potenciálně protichůdných odvozených principů, principu právní jistoty na straně jedné a principu legality na straně druhé. Je zřejmé, že v posuzovaném případě jde právě o tento střet, který nemůže být řešen prostým upřednostněním jednoho principu před druhým - to by odporovalo jejich rovnému hierarchickému (či lépe hodnotovému) postavení. Jde v zásadě o principy rovnocenné. Východiskem jejich poměřování tedy musí být konkrétní individuální případ a vážení jednotlivých zájmů a hodnot. Protože si ani princip legality, ani princip ochrany oprávněné důvěry nemohou nárokovat generelně pro sebe přednost, je v tomto vztahu ze své podstaty*

princip ochrany oprávněné důvěry korektivem principu legality, přičemž zároveň princip legality stanoví zpětně principu ochrany oprávněné důvěry jisté hranice.“

V případě účastnice řízení ovšem hovoří proti tomu, aby byla přiznána priorita ochraně její právní pozice před požadavkem dosažení objektivní legality, skutečnost, že správní praxe jsoucí v rozporu se zákonem nebyla všeobecná a převládající. Naopak, lze spíše hovořit o tápání správců daně a hledání adekvátního řešení. V postupech správců daně se objevovaly jak tendence tabák toho druhu, který prodávala účastnice řízení, podrobit spotřební dani, tak tendence opačná, přičemž o žádné z nich nelze hovořit jako o excesu z jinak vcelku jednotné správní praxe. Navíc účastnice řízení nebyla ani v rovině skutkové v takové pozici, aby mohla mít za to, že tabák, který prodávala, má skutečně takové vlastnosti, že spotřební daní nepodléhá. Vlastnosti tohoto tabáku musela sama vnímat přinejmenším jako hraniční, tj. takové, že za určitých okolností je či může být ke kouření způsobilý, a proto podléhající spotřební daní. Pokud tedy zastávala názor, že tabák spotřební dani nepodléhá, činila tak za situace, kdy si mohla a měla být vědoma toho, že její právní názor je vysoce sporný a neopírá se o natolik jednotnou a nepochybnou praxi správních orgánů, aby se na ni jako na signál toho, co je legální, mohla rozumně spolehnout. Uvedená kombinace faktorů proto vede Nejvyšší správní soud k závěru, že v případě účastnice řízení, i když je její případ svým způsobem hraniční, ještě převažuje zájem na dosažení objektivní legality, tedy toho, aby daň byla zákonně vyměřena, před zájmem na ochraně její právní pozice. Její očekávání, že spotřební daň nemusí platit, nebylo v rozhodné době natolik silně opřeno o legitimní důvody, aby mu musel ustoupit požadavek legality při výkonu veřejné správy. Ani okolnost, že jiným subjektům v obchodním řetězci končícím účastnicí řízení, v rámci něhož byl předmětný tabák obchodován, nebyla spotřební daň vyměřena, na uvedeném závěru nic nemění. S rizikem, že daň bude muset zaplatit, musel totiž počítat každý článek uvedeného řetězce, tedy i účastnice řízení, a proto se této povinnosti nemůže zprostit argumentem, že vůči dalším článkům řetězce nebylo právo státu vyměřit daň uplatněno.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou pro naplnění stížních důvodů podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda účastnice řízení byla povinna za tabák, který skladovala, zaplatit spotřební daň. Důvodná je i stížní námitka podle ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., protože krajský soud nesprávně usoudil, že řízení před správními orgány bylo stiženou vadou spočívající v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu ve vztahu k otázce ztotožnění tabáku zdaněného u účastnice řízení jako zboží, které nakoupila v rámci určitého řetězce. Stejně tak krajský soud nesprávně usoudil, že v případě účastnice řízení nebylo dostatečně zjištěno, zda předmětný tabák nebyl zdaněn vícekrát. Na druhé straně však zcela správně posoudil právní otázku, že dvojí zdanění tabáku spotřební daní není obecně vzato přípustné.

Proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. a věc mu vrátil k dalšímu řízení. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.)

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. listopadu 2012

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu