



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **G, a. s., IČO X**
sídlem X
zastoupená advokátem Mgr. Vadimem Rybářem
sídlem Tyršova 1714/27, 702 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel,**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2016, č. j. 19311-2/2016-900000-302

takto:

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

Odůvodnění:

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.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo dle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), s přihlédnutím k zákonu č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 6. 2016 (dále jen „zákon o spotřebních daních“) změněno rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 4. 3. 2016, č. j. 26571/2016-610000-39, tak, že žádost žalobkyně o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek na jednotkových baleních cigaret, obsažená v podání ze dne 9. 2. 2016

zaevidovaná správním orgánem I. stupně pod č. j. 26571/2016-610000-39 (dále jen „žádost o úřední dozor“), byla zamítnuta.

2. Žalobkyně namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť jím mělo být změněno prvostupňové rozhodnutí tak, že se žádosti žalobkyně o úřední dozor vyhovuje. Žalobkyně namítá, že podmínka výroby tabákového výrobku nemůže být vykládána tak restriktivně, jak činí žalovaný. Ačkoli žalobkyně cigarety sama nevyrábí, jsou vyráběny dle jejich požadavků a na krabičce je jako prodejce označena žalobkyně. Je proto vyloučeno, aby si shodné cigarety nechal vyrobit i jiný subjekt. Žalobkyně uvedla, že zákon o spotřebních daních nedefinuje pojem „výrobce“, uvádí pouze, co se rozumí výrobou, přičemž podle § 3 písm. b) bodu 1 zákona o spotřebních daních se jedná o proces, při kterém výrobek vznikne. Žalobkyně uvedla, že má za to, že se na tomto procesu nepochybně podílela, jelikož by bez její činnosti cigarety WinWin nikdy nevznikly, kdyby žalobkyně neposkytla společnosti T. G. a.s. ochranné známky, neurčila vzhled krabičky cigaret, složení cigaret apod. Žalobkyně má za to, že ji měl žalovaný považovat za odběratele, který cigarety vyrobil a který tak má nárok na jejich zničení pod úředním dozorem.
3. Dále žalobkyně uvedla, že měl žalovaný přihlédnout k zásadě legitimního očekávání a neměl upřednostňovat zásadu legality. Žalobkyni bylo v minulosti přiznáno postavení odběratele ve smyslu ustanovení § 118 odst. 4 zákona o spotřebních daních, a to při stanovování cen pro konečného spotřebitele, při vydání platebního výměru a odběru tabákových nálepek, a proto důvodně očekávala, že k ní bude stejně přistupováno i v případě žádosti o úřední dozor a že bude žádosti o úřední dozor vyhověno. Žalobkyně odkázala v souvislosti s potřebou poměřovat zásadu legality a legitimního očekávání v každém jednotlivém případě s ohledem na okolnosti daného případu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 – 159, publikovaný pod č. 2059/2010 Sb. NSS. Pokud by podle žalobkyně žalovaný poměřil zásady legality a legitimního očekávání, nemohl by upřednostnit zásadu legality před zásadou legitimního očekávání. Proto rozhodl žalovaný podle žalobkyně v rozporu se zákonem.
4. Dne 10. 6. 2016 bylo soudu doručeno doplnění žaloby, ve kterém žalobkyně uvedla, že kromě případů zmíněných v žalobě, ve kterých jí byl přiznán statut odběratele, jí bylo shodné postavení přiznáno i při vrácení poškozených a nepoužitých tabákových nálepek. Žalobkyně vrátila dne 11. 2. 2016 správnímu orgánu I. stupně 174 kusů poškozených a 121 kusů nepoužitých tabákových nálepek, za které jí byla dne 23. 3. 2016 vrácena spotřební daň.
5. Dne 20. 6. 2016 doručil žalovaný soudu vyjádření k žalobě, ve kterém uvedl, že jednotlivé žalobní body jsou téměř totožné s odvolacími námitkami, a proto poukázal na znění napadeného rozhodnutí. Nad jeho rámec pak uvedl, že nesouhlasí s žalobkyní ohledně popření jednoznačnosti pojmu „výroba“ a poukázal na závěry Koordinačního výboru Ministerstva financí a Komory daňových poradců, ve kterých byl v roce 2003 učiněn závěr, že pojem „výroba“ u vybraných výrobků s výjimkou minerálních olejů znamená situaci, kdy vznikne vybraný výrobek, který je možno zařadit pod kód nomenklatury celního sazebníku. V souvislosti s nepřihlédnutím k zásadě legitimního očekávání a nesouhlasu s předností zásady legality žalovaný uvedl, že Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že se daňový subjekt může dovolávat ustálené správní praxe jen v případě, že daná praxe byla legální (souladná se zákonem), např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 10. 2013, č. j. 1 Afs 80/2013 – 40.

6. V replice žalobkyně zopakovala, že má za to, že na výrobě cigaret WinWin participovala. Ačkoli zákon o spotřebních daních neobsahuje pojem „výrobce“, má žalobkyně za to, že lze aplikovat směrnici Evropského parlamentu a Rady 2014/40/EU ze dne 3. 4. 2014 pro sblížení právních a správních předpisů členských států týkajících se výroby, obchodní úpravy a prodeje tabákových výrobků a souvisejících výrobků a o zrušení směrnice 2001/37/ES (dále jen „směrnice 2014/40/EU“). Podle čl. 2 bodu 37 směrnice 2014/40/EU se rozumí „výrobce“ jakákoli fyzická či právnická osoba, která vyrábí výrobek nebo si jej nechá navrhovat či vyrábět a uvádí tento výrobek na trh pod svým jménem či obchodní značkou. Uvedená definice byla s účinností od 7. 9. 2016 převzata do § 2 odst. 2 písm. l) zákona č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o potravinách a tabákových výrobcích“). Žalobkyně tak má za to, že kdyby byly cigarety WinWin vyrobeny za současné právní úpravy a bylo by žádáno o zničení tabákových nálepek pod úředním dozorem, nemohlo by být pochyb o tom, že žalobkyně je výrobcem cigaret WinWin. Dále žalobkyně upozornila na to, že směrnice č. 2014/40/EU byla přijata již 3. 4. 2014, tedy dříve, než byly cigarety WinWin vyrobeny a než žalobkyně žádala o zničení pod úředním dozorem. Dále žalobkyně reagovala na judikaturu, na kterou odkazoval žalovaný, konkrétně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 10. 2013, č. j. 1 Afs 80/2013 – 40, podle kterého nemělo být možné se domáhat aplikace správní praxe, která není v souladu se zásadou legality. Žalobkyně však uvedla, že i z tohoto rozsudku je zřejmé, že se žalobkyně může domáhat toho, aby správní orgán dodržoval praxi, která se pohybuje v mezích správního uvážení, a podle žalobkyně je tímto správním uvážením i vyhodnocení toho, kdo je výrobcem cigaret.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

7. Ze správního spisu soud zjistil, že dne 9. 2. 2016 byla správnímu orgánu I. stupně doručena žádost žalobkyně o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek nalepených na jednotkových baleních cigaret WinWin. Žalobkyně zároveň žádala o vrácení spotřební daně za tato zlikvidovaná jednotková balení cigaret.
8. Dne 4. 3. 2016 vydal správní orgán I. stupně rozhodnutí, kterým zastavil řízení o žádosti o úřední dozor. V odůvodnění odkázal na ustanovení § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních a dále uvedl, že odebrané tabákové nálepky byly za účelem značení předmětných jednotkových balení předány v rozporu s ustanovením § 118 odst. 9 zákona o spotřebních daních, neboť žalobkyně tabákové výrobky nevyrobila, nedovezla ani nedopravila z jiného členského státu, a nesplnila tak podmínky pro uplatnění § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních. Vzhledem k tomu, že nebyl správní orgán I. stupně oprávněn žádosti vyhovět, řízení o žádosti podle ustanovení § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu zastavil.
9. Dne 29. 3. 2016 bylo správnímu orgánu I. stupně doručeno odvolání žalobkyně proti prvostupňovému rozhodnutí. Odvolací námitky jsou obdobné, jako žalobní body rekapitulované výše. Součástí odvolání byla i rámcová smlouva ze dne 14. 4. 2015 uzavřená mezi žalobkyní, jakožto odběratelkou, a společností T. G. a.s., jakožto dodavatelem, ve které bylo mj. v článku 1.2 stanoveno: „*Dodavatel a odběratel se dohodli, že dodavatel bude pro odběratele vyrábět zboží – tabákové výrobky dle specifikace v čl. II této smlouvy (dále jen „zboží“)* a odběratel je bude od výrobce odebírat, a to za podmínek určených touto smlouvou.“ Dále je v článku 2.2 stanoveno, že „*Dodavatel se zavazuje výlučně pro odběratele*

vyrábět a dodávat tabákové výrobky – cigarety včetně obalů (krabiček) značek uvedených v bodu 2.1. této smlouvy.“ V článku 2.5 je uvedeno, že „[o]dběratel prohlašuje, že pro účely výroby tabákových výrobků na území České republiky uděluje dodavateli souhlas s užíváním ochranných známek uvedených v bodu 2.1 této smlouvy. Tento souhlas je odvolatelný a je omezený tím, že se uděluje výlučně pro výrobu a dodávku takto označených tabákových výrobků pro odběratele; třetím osobám, kterým odběratel písemně předem neudělí svůj souhlas, nesmí dodavatel tabákové výrobky označené ochrannou známkou dle bodu 2.1 dodávat, jinak se zavazuje zaplatit odběrateli smluvní pokutu ve výši 100.000,- Kč.“ Z článku 3.1 upravujícího cenu plnění vyplývá, že „[S]mluvní strany při uzavření této smlouvy vychází z ceny zboží stanovené v cenové kalkulaci, ze které vyplývá výrobní cena 1 ks krabičky obsahující 20 ks cigaret s filtrem: 6,00 Kč. V článku 7.2 je pak stanoveno: „Dodavatel kompletně odpovídá za výrobní proces zboží, za jakost a obal zboží, zejména že zboží odpovídá veškerým požadavkům stanoveným v právních předpisech vztahujících se na zboží. Dodavatel zejména odpovídá za splnění požadavků (technických, způsobu označování na obalu a požadavků na jakost) tabákových výrobků dle vyhlášky č. 344/2003 Sb., kterou se stanoví požadavky na tabákové výrobky ve znění vyhlášky č. 316/2012 Sb., a to především za garantované naměřené limity.“ K uvedené smlouvě soud ještě poznamenává, že není terminologicky zcela jednotná a pro dodavatele je užíván i termín „výrobce“.

10. Dne 4. 5. 2016 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým změnil výrok prvostupňového rozhodnutí tak, že žádost o úřední dozor zamítl. V odůvodnění uvedl, že žádosti žalobkyně nebylo možné vyhovět, protože žádost uplatňovala vůči výrobkům, které nevyrobila, nedovezla a ani nedopravila z jiného členského státu, čímž nebyly splněny podmínky § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních. Dále žalovaný uvedl, že nelze žalobkyni považovat za výrobce cigaret pouze proto, že v předchozích řízeních správní orgán I. stupně pochybil, když žalobkyni považoval za výrobce cigaret.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu:

11. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.
12. Při jednání, které soud k projednání žaloby na žádost žalovaného nařídil, setrvali žalobkyně i žalovaný na svých procesních stanoviscích.

Posouzení žalobních bodů

13. Podle ustanovení § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních může odběratel požádat pověřeného správce daně o 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.

14. Pojem „odběratel“ je definován v ustanovení § 118 odst. 4 zákona o spotřebních daních tak, že se za odběratele považuje výrobce, oprávněný příjemce, dovozce nebo osoba pověřená k odběru tabákových nálepek podle odstavce 3 tohoto ustanovení.
15. Ustanovení § 3 písm. t) zákona o spotřebních daních definuje výrobou proces, při kterém 1) vybraný výrobek vznikne, 2) z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně s výjimkou činností podle ustanovení § 45 odst. 12, nebo 3) z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je veden pod jiným kódem nomenklatury, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12.
16. Vybraným výrobkem se podle ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) zákona o spotřební dani rozumí minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty a tabákové výrobky.
17. Tabákovými výrobky se podle ustanovení § 101 odst. 2 zákona o spotřebních daních rozumí cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření.
18. Z výše uvedeného lze vyvodit, že žádost o úřední dozor může podat *odběratel*, tj. takový subjekt, který splňuje definici odběratele podle zákona o spotřebních daních, a zároveň musí být naplněna druhá podmínka, a to, že se jedná o (*tabákové*) *výrobky*, které odběratel sám *vyrobil*.
19. Vzhledem k tomu, že definice odběratele odkazuje na další pojmy, konkrétně na výrobce, oprávněného příjemce [definice v § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních] a osobu pověřenou k odebrání tabákových nálepek (srov. ustanovení § 118 odst. 3 zákona o spotřebních daních), je nutné zjistit, zda žalobkyně naplnila některou z uvedených kategorií, konkrétně zda je možné, aby byla považována za výrobce, čehož se ostatně domáhala.
20. Zákon o spotřebních daních neobsahuje definici výrobce, obsahuje pouze definici výroby, kterou ovšem nelze s výrobcem zaměňovat, neboť podmínka výroby konkrétního produktu je druhou podmínkou aplikace ustanovení § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních, a nikoli podmínkou pro naplnění kategorie *výrobce*.
21. V § 1 zákona o spotřebních daních je uvedeno, že tento zákon zpracovává příslušné předpisy Evropské unie. Mezi tyto předpisy patří i Směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. 6. 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků (dále jen „směrnice 2011/64/EU“). V čl. 6 směrnice 2011/64/EU je uvedeno, že za výrobce se považuje fyzická nebo právnická osoba usazená v Unii, která *zpracovává tabák na tabákové výrobky* určené k maloobchodnímu prodeji. Z rámcové smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a společností T. G. a.s., na základě které byly předmětné cigarety vyrobeny, nevyplývá, že by žalobkyně jakkoli zpracovávala tabák na tabákové výrobky. Naopak je zcela zřejmé, že pouze společnost T. G. a.s. se podílela na výrobě požadovaných tabákových výrobků, dokonce odpovídala za výrobní proces (srov. čl. 7.2 rámcové smlouvy). Poskytnutí souhlasu s užíváním ochranných známek, kterými žalobkyně disponovala, nelze považovat za zpracovávání tabáku na tabákové výrobky ve smyslu definice čl. 6 směrnice 2011/64/EU. Žalobkyně tak nesplňuje podmínky definice výrobce podle uvedené směrnice, neboť neprokázala, že by zpracovávala tabák na tabákové výrobky, a nelze ji proto považovat za odběratele ve smyslu zákona o spotřebních daních; zároveň ale není ani oprávněným příjemcem, dovozcem či osobou pověřenou k odběru tabákových nálepek podle odst. 3.

Žalobkyně naplnění těchto zbývajících kategorií ani netvrdila, proto se soud blíže těmito definicemi nezabýval.

22. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného odkazovala na definici výrobce podle směrnice 2014/40/EU. Podle článku 2 odstavce 37 této směrnice se výrobcem rozumí jakákoli fyzická či právnická osoba, která vyrábí výrobek, nebo si jej nechá navrhovat či vyrábět a uvádí tento výrobek na trh pod svým jménem či obchodní značkou.
23. Není pochyb o tom, že žalobkyně naplňuje definici výrobce podle směrnice 2014/40/EU, ovšem tato směrnice není určující pro znění a výklad zákona o spotřebních daních, protože směrnice 2014/40/EU, jejíž lhůta pro implementaci uběhla až 20. 5. 2016, tedy po vydání napadeného rozhodnutí, není tímto zákonem prováděna. Uvedená definice se promítla pouze do zákona o potravinách a tabákových výrobcích, a to do ustanovení § 2 odst. 2 písm. l), který zní: *„Pro účely tohoto zákona se dále rozumí výrobcem tabákového výrobku nebo výrobku souvisejícího s tabákovými výrobky jakákoli fyzická či právnická osoba, která vyrábí tabákový výrobek nebo výrobek související s tabákovými výrobky nebo si jej nechává navrhovat či vyrábět a poskytuje tento výrobek na trh pod svým jménem či obchodní značkou.“* Zákon o spotřebních daních ani zákon o potravinách a tabákových výrobcích ovšem do 7. 9. 2016 neobsahovaly definici pojmu výrobce. Zákon o potravinách a tabákových výrobcích tuto definici zařadil na základě transpozice směrnice 2014/40/EU, zároveň ale zákon č. 180/2016 Sb., který zákon o potravinách a tabákových výrobcích novelizoval, neaplikoval novou definici i do zákona o spotřebních daních, tedy záměrem zákonodárce nebylo sjednotit definici „výrobce“ v zákoně o potravinách a tabákových výrobcích a v zákoně o spotřebních daních. Ostatně tuto definici ani sjednotit nemohl, protože každý z výše uvedených zákonů zpracovává jiné příslušné předpisy Evropské unie, které obsahují rozdílné definice pojmu výrobce.
24. Dále je třeba respektovat záměr zákonodárce, že definice jednotlivých pojmů se vztahují vždy jen ke konkrétnímu zákonu, tj. zákonodárce záměrně uvádí v § 2 zákona o potravinách a tabákových výrobcích formulaci *„pro účely tohoto zákona se rozumí“*, a nelze si jednotlivé definice „půjčovat“ do jiných zákonů, byť se mohou dané zákony týkat obdobných předmětů (ve smyslu „věcí“), avšak mohou se zásadně lišit v předmětu úpravy. Totéž platí pro čl. 2 směrnice 2014/40/EU, která pojem výrobce také výslovně definuje jen *„[p]ro účely této směrnice“*
25. Předmětem úpravy zákona o spotřebních daních je mj. stanovení podmínek zdaňování tabákových výrobků a surového tabáku spotřebními daněmi a způsob značení (ve smyslu § 114 zákona o spotřebních daních) a prodeje tabákových výrobků. Jedná se tedy o předpis, který vymezuje výrobky, na které dopadá spotřební daň, a který upravuje podmínky placení této spotřební daně. Oproti tomu zákon o potravinách a tabákových výrobcích upravuje (kvalitativní) podmínky uvádění konkrétních výrobků na trh, tedy stanovuje podmínky, za nichž mohou být konkrétní výrobky vůbec na trh uváděny. Tento předpis nijak nezasahuje do oblasti správy daní a nemá na stanovení daňové povinnosti jakýkoli vliv. Definice vymezené v jednotlivých zákonech tak slouží jinému účelu. Ostatně totéž platí pro vztah směrnice 2011/64/EU a 2014/40/EU.
26. Ostatně to, že není možné volně nakládat s uvedenými definicemi, vyplývá i z příkladného porovnání definice *tabákových výrobků* v jednotlivých zákonech. Zákon o potravinách a tabákových výrobcích považuje za tabákové výrobky ty výrobky, které mohou být užívány a obsahují neupravený nebo zcela či zčásti geneticky upravený tabák,

což je definice užší, než jak ji uvádí zákon o spotřebních daních, který kromě přesného pojmenování jednotlivých produktů, považuje za tabákové výrobky i cigarety, které obsahují i zcela jiné látky než tabák (srov. § 101 odst. 4 zákona o spotřebních daních).

27. Pojem výrobce uvedený v zákoně o spotřebních daních tak nelze vykládat ve smyslu definice výrobce podle zákona o potravinách a tabákových výrobcích, ale ve smyslu směrnice 2011/64/EU, která je zákonem o spotřebních daních prováděna. Žalobkyně neprokázala, že by zpracovávala tabák na tabákové výrobky, a proto ji nelze považovat za výrobce ve smyslu zákona o spotřebních daních. Žalobkyně tudíž nebyla oprávněna podat žádost o úřední dozor podle ustanovení § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních.
28. Vzhledem k tomu, že nebyla naplněna již první podmínka pro podání žádosti o úřední dozor, nezabýval se soud naplněním druhé podmínky, která spočívá v tom, že se jedná o výrobky, které odběratel *vyrobil*, tj. o rozsah pojmu „vyrobil“, neboť splnění této podmínky by již nemělo vliv na vyhodnocení oprávněnosti podané žádosti o úřední dozor.
29. Žalobkyně se dále domáhala toho, aby soud konstatoval, že měla být upřednostněna zásada legitimního očekávání, která žalobkyni svědčila z důvodu, že byla v minulosti opakovaně považována za výrobce, resp. odběratele tabákových výrobků, a to před zásadou legality, kterou akcentoval žalovaný.
30. Postup v souladu se zásadou legality je pro žalovaného a správní orgán I. stupně stanoven v ustanovení § 5 odst. 1 daňového řádu, který ve větě první uvádí, že *„správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy.“* Tímto je v podstatě zapovězen postup, který by byl v rozporu se zákonem.
31. Zásadu legitimního očekávání lze podřadit pod zásadu přiměřenosti a zdrženlivosti, kterou upravuje ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu následovně: *„Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (...) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.“*
32. Žalovaný přílehavě odkázal na závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 1. 11. 2006, č. j. 2 Afs 14/2006 – 55, podle kterých *„účastník řízení se před správním orgánem může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byla-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem – jinak řečeno, účastník se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi (i když nebyla relevantně napadena či jinými mechanismy uvedena do souladu se zákonem), nýbrž se může domáhat toliko toho, aby správní orgán dodržoval takovou správní praxi, která se pohybuje v mezích prostoru pro uvážení, jež je mu zákonem dán.“* K uvedenému pak zdejší soud odkazuje na závěr Ústavního soudu vyjádřený v nálezu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, že *„správce daně se nemůže nikterak zprostit své povinnosti jednat při správě daně v daňovém řízení v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, jež je zakotvena v § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, současně pak při tomto chránit zájmy státu a dbát přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.“*
33. Jak zdejší soud konstatoval již výše, žalobkyně nesplňovala podmínku kategorie výrobce resp. odběratele pro to, aby mohla úspěšně žádat o stanovení úředního dozoru při zničení tabákových nálepek. V takovém případně nemohl žalovaný, potažmo správní orgán I. stupně, žádosti o stanovení úředního dozoru vyhovět, neboť o ni nežádal oprávněný

subjekt. Ačkoli v minulosti správní orgán I. stupně považoval žalobkyni za výrobce (byť v souvislosti s jinými ustanoveními zákona), nemůže žalobkyně trvat na udržování protiprávní praxe. Dopustil-li se žalovaný, případně správní orgán I. stupně nesprávného úředního postupu v souvislosti s žádostmi, které v minulosti žalobkyně podávala, a vznikla-li žalobkyni v důsledku těchto pochybení škoda, může se bránit prostřednictvím postupů předpokládaných v zákoně č. 89/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ve znění pozdějších předpisů, avšak nemůže trvat na zachování praxe rozporné se zákonem. Takový postup by byl neudržitelný, neboť každé pochybení správního orgánu, jehož opakování by se účastník správního řízení dovolával, by v podstatě modifikovalo platné právo a přinášelo by chaos do jeho aplikace. Je potřeba důsledně dbát na to, aby byly postupy správních orgánů v souladu se zákonem, a nastane-li již situace, že správní orgán pochybí, tak aby byly aplikovány nástroje, kterými budou účastníci řízení odškodněni či které povedou k jiné nápravě a nikoli k udržování nezákonného statu quo.

34. Žalobkyně dále měla za to, že judikatura zmiňovaná žalovaným výše (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 10. 2013, č. j. 1 Afs 80/2013 – 40) nevylučuje, aby bylo žalobkyni vyhověno, resp. že závěry uvedené v tomto rozhodnutí nabádají k dodržování správní praxe, která se pohybuje v mezích prostoru pro uvážení, což žádá i žalobkyně, která trvá na tom, aby žalovaný uvážil, že žalobkyně splňuje podmínku výrobce, resp. odběratele.
35. Soud nesouhlasí s tím, že bylo možné aplikovat správní uvážení při rozhodování o žádosti žalobkyně o úřední dozor. Správní uvážení je institut, který *„dává správě možnost volby mezi různými činnostmi v daném případě. Jednak jí může poskytnout prostor k tomu, aby sama uvážila, zda vůbec předpokládané kroky učiní: může vydat povolení, zakázat určitou činnost, vyhovět žádosti, uložit opatření, přikázat provedení prací. Jednak jí může nabízet souřadně více možných postupů: zakázat provoz nebo jej omezit nebo odklonit dopravu na dobu nezbytně nutnou (...). Úprava může být kombinována i s použitím neurčitých právních pojmů, které zpravidla diskreční pravomoc omezují; orgán může žadateli vyhovět, jsou-li pro to závažné důvody. Pokud není možné opřít se o existenci závažných důvodů, vykonavatel možnost volby ztrácí. Mezi postupem orgánu při aplikaci norem s neurčitými právními pojmy a realizací diskreční pravomoci je podstatný rozdíl, i když v obou případech má orgán určitou míru volnosti. Při interpretaci neurčitých právních pojmů se uvážení orgánu zaměřuje na konkrétní skutkovou podstatu a její vyhodnocení. Objasní si význam neurčitého právního pojmu a jeho rozsah a hodnotí skutečnosti konkrétního případu z toho hlediska, zda je lze zařadit do rámce vytvořeného rozsahem neurčitého právního pojmu.“* (Hendrych. D. a kol. Správní právo. Obecná část. 9. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 55).
36. Ustanovení § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních obsahuje zcela jednoznačnou formulaci *„Pověřený správce daně je povinen této žádosti vyhovět“*. Je tedy vyloučeno, že by mohl v rámci diskreční pravomoci uvážít, kdy žádosti vyhoví a kdy nikoli. Uvedené ustanovení také neobsahuje žádný neurčitý právní pojem. Pojem *odběratel* je legislativní zkratkou, která má své vymezení v ustanovení § 118 odst. 4 zákona o spotřebních daních, a ačkoli odkazuje na další výrazy (výrobce, oprávněný příjemce, dovozce nebo osoba pověřená k odběru tabákových nálepek), každý tento dílčí pojem je opět jasně ohraničen a na základě jejich definic lze specifikovat, které subjekty tyto kategorie naplňují. Překážkou není ani to, že definici „výrobce“ je nutné vykládat prostřednictvím čl. 6 směrnice 2011/64/EU, a nikoli prostřednictvím ustanovení uvedených přímo v zákoně

o spotřebních daních. Taktéž pojem „výroba“ má jasně ohraničené významové mantinely, ačkoli je možné, že občas dojde prostřednictvím rozhodovací praxe soudů k rozšíření jeho významu (viz například závěry Nejvyššího soudu v rozsudku ze dne 12. 10. 2010, sp. zn. 7 Tdo 1140/2010, ve kterém Nejvyšší soud konstatoval, že pojem „výroba“ není možné omezovat jen na holý technologický proces, při němž dochází ke změně vnitřního složení nebo fyzikálních, chemických a jiných vlastností jeho předmětu tak, že vzniká jiný předmět, který je odlišný od původního, ale pod pojem „výroba“ podřadil i postupy, při nichž se jedná jen o změnu ve vnější úpravě určitého předmětu a tato změna může záležet i v jiném označení či pojmenování takového předmětu), nelze tento pojem považovat za neurčitý právní pojem.

37. Jelikož ustanovení § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních nestanovuje možnost, aby správní orgán o žádosti rozhodl v rámci diskreční pravomoci, a zároveň neobsahuje právně neurčité pojmy, nemůže se žalobkyně úspěšně domáhat aplikace diskreční pravomoci anebo výkladu konkrétních pojmů v jiném významu, než který jim ze zákona přísluší. Předchozí nesprávný postup správního orgánu I. stupně, který v jiných řízeních jednal s žalobkyní jako s výrobcem, ačkoli pro to nebyly splněny zákonné podmínky, nelze vykládat jako aplikaci diskreční pravomoci anebo jako přípustný rozšiřující výklad pojmu „výrobce“.
38. Žalobkyně se dále domáhala důsledného poměření zásad legality a legitimního očekávání a odkazovala přitom na postupy, které aplikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 – 159. Ačkoli v nyní posuzované věci dochází ke střetu principu legality a legitimního očekávání, nelze tuto věc připodobňovat k situaci projednávané Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 – 159. V odkazovaném případě se jednalo o (dodatečné) stanovení povinnosti žalobci zaplatit odvod na sociálním a zdravotním pojištění, a nešlo pouze o střet principu legality s možnou oprávněnou ochranou majetkových zájmů žalobce, ale o střet zájmů žalobce a zájmu jeho zaměstnanců na garanci práva na sociální zabezpečení. Bylo tedy třeba vyvážit, čím zájem převažuje, neboť každý zájem byl zastoupen různou skupinou osob a nedocházelo pouze ke střetu mezi zájmem veřejné moci a zájmem jednotlivce. Nadto byl v uvedeném případě i zásadní rozdíl v míře vytvářené a aplikované správní praxe. Správní orgány totiž postupovaly nezákonně v neurčitém, avšak významném množství případů. Nejednalo se toliko o ojedinělý exces, ale o dlouhodobý stav, při kterém nebyly před 1. 1. 2003 předepisovány nedoplatky na pojistném spočívajícím na specifických skutkových předpokladech. V nyní posuzované věci však dochází jednak ke střetu jednotlivých zájmů, které jsou na jedné straně zastoupeny soukromým subjektem (princip legitimního očekávání) a na druhé straně veřejnou mocí (princip legality). Dále zde dochází ke kolizi správní praxe, která byla aplikována toliko u žalobkyně, se kterou bylo v jednotlivých případech zacházeno jako s výrobcem, ačkoli pro to nebyly splněny zákonné podmínky. Z projednávané věci však nevyplynulo, že by se jednalo o systémovou chybu způsobenou špatnou a dlouhodobě aplikovanou interpretací zákona. Z projednávaného případu je zřejmé, že se jednalo o pochybení vyplývající ze specifických skutkových okolností; žalobkyně si nechávala u třetího subjektu vyrábět cigarety, avšak v souvislosti se zákonem o spotřebních daních chtěla dosáhnout statutu výrobce a správní orgány buď vůbec nezaznamenaly právní vztah mezi žalobkyní a společností T. G., a. s., anebo nedostatečně analyzovaly roli žalobkyně v procesu výroby cigaret. Pouze ta správní praxe, která spočívá v ustálené, jednotné a dlouhodobé činnosti (popřípadě nečinnosti) orgánů veřejné správy a která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních

předpisů, je způsobilá založit legitimní očekávání žalobkyně a pouze takovouto správní praxí je správní orgán vázán (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 629/06, ze dne 15. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 605/06, ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 520/06, nebo ze dne 14. 2. 2008, sp. zn. III. ÚS 705/06.)

39. Vzhledem k tomu, že právní posouzení statutu žalobkyně jakožto výrobce bylo v rozporu se zákonem a jednalo se o individuální excesivní posouzení, nikoli o plošně aplikovanou správní praxi, nemůže se žalobkyně úspěšně domáhat aplikace zásady legitimního očekávání a vyžadovat vydání rozhodnutí, které bude sice dříve dosažené postavení potvrzovat, ale bude rozporné se zákonem. Je nutné trvat na závěrech, které již v minulosti vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 10. 2013, č. j. 1 Afs 80/2013 – 40, anebo v rozsudku ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005 – 86, a to, že *„účastník řízení se před správním orgánem může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem – jinak řečeno, účastník se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi (i když nebyla relevantně napadena či jinými mechanismy uvedena do souladu se zákonem, nýbrž se může domáhat toliko toho, aby správní orgán dodržoval takovou správní praxi, která se pohybuje v mezích prostoru pro uvážení, jenž je mu zákonem dán.“*

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

40. Žalovaný postupoval v souladu se zákonem, když vydal rozhodnutí, kterým změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že podle ustanovení § 101 a § 102 daňového řádu zamítl žádost žalobkyně o úřední dozor, a to z důvodu, že žalobkyně nebyla oprávněna v souladu s ustanovením § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních tuto žádost podat. Z uvedeného důvodu je žaloba nedůvodná a proto ji soud zamítl.
41. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, 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 14. prosince 2018

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu