

R o z s u d e k

J m é n e m r e p u b l i k y

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Ryby a soudců JUDr. Ludmily Sandnerové a Mgr. Milana Taubera v právní věci žalobce: **Lidl Česká republika v.o.s.**, IČ 261 78 541, se sídlem v Praze 5, Nárožní 1359/11, zast. JUDr. Davidem Štosem, advokátem v Praze 1, Národní 32, proti žalovanému: **Celní ředitelství Praha**, Praha 1, Washingtonova 7, o přezkum rozhodnutí žalovaného ze dne 24.3.2009 č.j. 18789/08-1701-21, ve spojení s rozhodnutím správního orgánu prvního stupně, t a k t o:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se domáhá přezkumu a zrušení rozhodnutí žalovaného, které je uvedeno v záhlaví rozsudku a kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Celního úřadu Kolín ze dne 23.6.2008 č. 3/2008 č.j. 13687/08-177500-021 (dále „*rozhodnutí správního orgánu prvního stupně*“), a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Zároveň navrhuje, aby soud zrušil i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.

Rozhodnutím správního orgánu prvního stupně byl žalobci doměřen podle ust. § 118a odst. 10 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále „*zákon o spotřebních daních*“), konkrétně ve znění zákona č. 575/2006 Sb., doplatek spotřební daně ve výši 271 347,- Kč, a to proto, že žalobce skladoval k datu účinnosti nové sazby daně větší množství cigaret než maximální množství podle ust. § 118a odst. 3 zákona o spotřebních daních. Doplatek byl doměřen na množství cigaret, které přesáhlo maximální množství vypočtené podle cit. ustanovení.

Žalovaný souhlasil se žalobcem v tom, že v dané věci bylo tzv. přechodné období od 1.11.2007 do 31.1.2008 a že účinnost nové sazby daně nastala k 1.1.2008. K posouzení věci je však podle rozhodnutí žalovaného nutné vyjít z údajů o množství nálepek a cigaret, jejichž množství bylo pro účely tzv. předzásobení stanoveno v souladu s § 118a odst. 2 až 6 zákona o spotřebních daních. Pro dané řízení je podle žalovaného podstatný pouze údaj o počtu cigaret skladovaných k datu účinnosti nové sazby daně, a tím je 1.1.2008. Z výkazu zpracovaného žalobcem jako odvolatelem podle ust. § 118a odst. 7 zákona o spotřebních daních vyplývá, že maximální množství cigaret označených tabákovými nálepkami obsahujícími současně platnou sazbu daně, které je odběratel oprávněn skladovat

k poslednímu dni přechodného období, je 7 053 439 kusů, ověřením u správce daně a z výkazu zpracovaného žalobcem bylo zjištěno, že ke dni účinnosti nové sazby daně žalobce skladoval 8 022 530 kusů cigaret. Údaj podle ust. § 118a odst. 3 zákona o spotřebních daních je základem pro výpočet doplatku daně při překročení množství skladovaných cigaret k 1.1.2008.

V žalobě žalobce připomíná svůj předmět podnikání, kterým je zejména koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje včetně tabákových výrobků a cigaret. Poukazuje na to, že změna sazby daně u cigaret byla schválena zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, s účinností od 1.1.2008, přičemž tzv. přechodným obdobím podle ust. § 118a zákona o spotřebních daních se v důsledku zveřejnění zákona ve Sbírce zákonů v říjnu 2007 stalo období od 1.11.2007 do 31.1.2008. V souladu se svou povinností vykazovat vyhotovil žalobce a podal pověřenému celnímu úřadu výkaz podle § 118a odst.9 zákona o spotřebních daních. K poslednímu dni přechodného období byl tak jako odběratel oprávněn skladovat maximálně 7 053 439 kusů cigaret označených tabákovými nálepkami obsahujícími současně platnou sazbu daně. Ke dni účinnosti nové sazby daně, tzn. k 1.1.2008 (žalobce na tomto místě žaloby mylně uvádí „1.1.2009“) žalobce skladoval 8 022 530 ks cigaret. Základní žalobní námitkou je, že z dikce ust. § 118a odst. 3 zákona o spotřebních daních vyplývá, že odběratel nesmí skladovat větší než maximálně povolené množství cigaret k poslednímu dni tzv. přechodného období, zatímco sankcionován je za překročení maximálního povolené limitu k datu účinnosti nové sazby daně, přestože nikde v ust. § 118a zákona o spotřebních daních není podle žalobce stanoven maximální limit týkající se skladování cigaret označených tabákovými nálepkami obsahujícími současně platnou sazbu daně ke dni účinnosti nové sazby daně. Doměření doplatku daně tak považuje žalobce za sankci, která je proti principům právního státu. Poukazuje na to, že – např. podle výkladu Viktora Knappa (in: Teorie práva, C.H. Beck, Praha 1995, str. 166) – je možné rozpornosti v právním řádu, které žalobce spatřuje právě v uvedeném ust. § 118a zákona o spotřebních daních, odstraňovat cestou interpretace. Zároveň poukazuje i na judikaturu Ústavního soudu ČR a Nejvyššího správního soudu, podle níž – mimo jiné zmíněné příklady – správní orgán při řešení individuálních případů vykládá smysl aplikované normy a při interpretaci používá metody výkladu práva a mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity.

Ve vyjádření k žalobě žalovaný setrval na právním závěru uvedeném v napadeném rozhodnutí (*rozhodnutí žalovaného*) a připomněl, že cílem právní úpravy ustanovení § 118a zákona o spotřebních daních bylo regulovat při změnách sazby spotřební daně trh s tabákovými výrobky stanovením množství pro odebrání tabákových nálepek, množství pro vyskladnění tabákových výrobků a při překročení takového doměřit doplatek daně.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce opakuje, že v žádném ustanovení zákona o spotřebních daních není předepsán maximální limit cigaret, které je ještě přípustné skladovat ke dni účinnosti nové sazby daně, a tedy neexistuje ani povinnost odběratele zachovávat jakýkoli limit k tomuto dni. Žalobce se domnívá, že je bezdůvodně sankcionován za jednání, které není zákonem o spotřebních daních zakázáno. Žalobce má za to, že i když jako odběratel dodrží svou zákonnou povinnost vyplývající z ust. § 118a odst.3 zákona o spotřebních daních a nepřekročí maximální limit skladovaných cigaret k poslednímu dni přechodného období, ale překročí ho v průběhu přechodného období (ke dni účinnosti nové sazby daně), i když toto překročení není zakázáno, je nespravedlivě sankcionován doměření doplatku daně, přestože neporušil žádnou zákonnou povinnost. Uvádí, že k poslednímu dni přechodného období (k 31.1.2008) byl oprávněn skladovat 7 053 439 kusů cigaret opatřených

tabákovou nálepkou a k tomuto dni jich skladoval 6 576 120 kusů. Připomněl, že když byla schválena změna sazby daně u cigaret s účinností od 1.1.2008 na základě zákona č. 261/2007 Sb., bylo přechodné období s ohledem na vyhlášení zákona ve Sbírce zákonů nastaveno na období od 1.11.2007 do 31.1.2008. Jinak tomu bylo již při další změně sazby daně u cigaret, která byla schválena zákonem č. 362/2009 Sb., kdy změna sazby daně nabyla účinnosti ke dni 1.2.2010, tedy po skončení tzv. přechodného období. Zákon č. 362/2009 Sb. tak odstranil problémovou situaci, která tvoří podstatu sporu.

Při jednání soudu účastníci řízení setrvali na svých procesních pozicích a odkázali na svá dřívější písemná podání, tedy na žalobu a repliku, pokud jde o žalobce, a napadené správní rozhodnutí a vyjádření k žalobě, pokud jde o žalovaného.

Soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného včetně rozhodnutí správního orgánu prvního stupně v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst.2 s.ř.s.). Žalobu neshledal důvodnou, neboť napadená rozhodnutí správního orgánu prvního i druhého stupně považuje za přezkoumatelná, věcně i právně správná, podrobně a dostatečně zdůvodněná a mající oporu ve správním spise. Při přezkoumávání zákonnosti a správnosti rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst.1 s.ř.s.). Pro doplnění dokazování o důkazy navrhované žalobou nad rámec správního řízení soud neshledal důvody, když skutkový stav považuje za dostatečně zjištěný a když předmětem sporu je zaujetí právního názoru a právní posouzení věci. V otázce skutkových zjištění a skutkového stavu nejsou mezi účastníky řízení koneckonců sporná místa.

Základní a vlastně jedinou spornou otázkou ve věci bylo mezi účastníky řízení právní posouzení doměření doplatku daně podle ust. § 118a zákona o spotřebních daních, které bylo do zákona vloženo s účinností od 1.1.2007 jednou z jeho novelizací (zákonem č. 575/2006 Sb.) a které bylo vypuštěno ze zákona o spotřebních daních s účinností od 1.5.2011 další z novelizací (zákonem č. 95/2011 Sb.).

V případě, že odběratel odebere v průběhu přechodného období větší množství tabákových nálepek nebo vyskladní větší množství cigaret než maximální množství uvedené v § 118a odst. 2, anebo skladuje ke dni účinnosti nové sazby daně větší množství cigaret než maximální množství uvedené v § 118a odst. 3, doměří podle ust. § 118a odst. 10 zákona o spotřebních daních pověřený celní úřad na množství cigaret, které přesahuje maximální množství podle § 118a odst. 2 až 6, doplatek daně v souladu s novou sazbou daně u cigaret. Maximálním množstvím cigaret uvedeným v § 118a odst. 3 zákona o spotřebních daních je množství cigaret vyskladněných v referenčním období bez ohledu na konkrétní značku, vynásobené podílem čísla 45 a čísla 360 (§ 118a odst. 3 zákona o spotřebních daních). Tzv. referenčním obdobím je období dvanácti měsíců před začátkem přechodného období (§ 118a odst.2 písm. a/ zákona o spotřebních daních), přičemž přechodným obdobím je podle ust. § 118a odst. 1 zákona o spotřebních daních období, které začíná první den kalendářního měsíce následujícího po dni vyhlášení právního předpisu, kterým se mění sazba daně u cigaret, a které končí uplynutím tří měsíců.

Ust. § 118a odst.10 zákona o spotřebních daních zřetelně rozlišovalo „*průběh přechodného období*“, jak byl vymezen v odstavci 1 tohoto ustanovení a jak tento výraz odstavec 10 užívá konkrétně pro důsledky odběru většího množství tabákových nálepek, *od rozhodného časového okamžiku daného dnem „účinnosti nové sazby daně“* pro účely daňového dopadu skladování většího množství cigaret než množství kvantitativně stanoveného v jiném odstavci téhož ustanovení a pro jiný rozhodný časový okamžik.

Soudu nepřísluší hodnotit, zda právní úprava, která upravuje daňovou povinnost na základě zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod) a která obsahuje jednoznačný daňový imperativ doměřit daň, resp. doplatek daně, je či není formulována „nešťastně“, ani hodnotit to, zda nesplnění zákazu takového skladování cigaret ke zcela jinému časovému okamžiku zůstává bez právního následku, slovy žalobce „bez sankce“. Se žalobcem lze shodně konstatovat, že v případě změny sazby daně učiněné zákonem č. 261/2007 Sb. s účinností od 1.1.2008, tedy změny sazby aktuální pro projednávaný případ, byly časové okamžiky konce tzv. přechodného období (31.1.2008) a účinnosti změny sazby daně u cigaret (1.1.2008) rozdílné, zatímco časové okamžiky konce tzv. přechodného období a účinnosti změny sazby daně u cigaret učiněné pozdějším zákonem č. 362/2009 Sb. (tedy právní úpravou, která se netýká projednávané věci) již byly sladěny (přechodné období zde končilo dnem 31.1.2010 a účinnost změny sazba nastala dnem 1.2.2010). Hodnocení ekonomické efektivnosti a vhodnosti (dnes již zrušeného) systému regulace tzv. předzásobení se cigaretami při změně sazby spotřební daně, zavedeného zákonodárcem, soudu nepřísluší tím spíše, když ani důvodová zpráva k návrhu zákona, kterým se uvedená regulace navrhovala ke zrušení (stalo se tak zákonem č. 95/2011 Sb.), ji nevidí černobíle a připouští, že v jednom období tato regulace zafungovala a že to bylo právě při jejím zavedení.

Doměření doplatku daně podle ust. § 118a odst.10 zákona o spotřebních daních nebylo správní sankcí, protože jakoukoli daň, která je uložena na základě zákona (čl. 11 odst.5 Listiny základních práv a svobod), nelze vnímat jako „sankci“. I kdyby se dokonce teoreticky připustil pocit žalobce, že doměření doplatku daně má nebo mělo sankční povahu, není – s analogickým přihlédnutím k legislativnímu pojetí trestněprávních postihů – legislativně technicky podložený a důvodný žalobcův požadavek, aby jednoznačně formulovanému zákonnému ustanovení obsahujícímu trest (sankci) za delikt při jednoznačně formulovaném předpokladu, jaké jednání je považováno za deliktní, povinně předcházelo jiné ustanovení, které takové jednání prohlásí za zakázané, i když lze připustit, že současná legislativa takový způsob právní regulace preferuje.

Soud zvažoval, zda na daný případ nedopadá princip *in dubio mitius* vyjádřený judikaturou Ústavního soudu (nález IV. ÚS 666/02) i Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek uveřejněný pod č. 701/2005 Sb. NSS) a zda i v tomto případě nedochází k faktickému odnímání části nabytého vlastnictví cestou výběru daně za situace nejednoznačně a rozporně znějících právních norem. Dospěl k závěru, že nikoli.

Hypotéza právní normy, která je vyjádřena v ust. § 118a odst.10 zákona o spotřebních daních a při jejímž naplnění docházelo k povinnosti příslušného orgánu veřejné moci daň, resp. doplatek daně doměřit, je i přes určitou legislativní kostrbatost natolik jednoznačná, že nezpůsobuje problém v určení, za jaké skutkové a právní situace má k doměření dojít. Celní orgán tak neměl na vybranou a při zjištění překročení limitu stanoveného právě v cit. ustanovení doplatek daně musel doměřit. Skutečnost, že při další změně sazby daně byla legislativně zakotvena schůdnější a „smysluplnější“ úprava, ještě neznamená, že žalobce si nemohl být vědom limitu tzv. předzásobení, a to ke dvěma datům (ke konci přechodného období i k účinnosti změny sazby daně, byť v prvním případě takzvaně bez sankce). Správní orgány prvního i druhého stupně svými rozhodnutími doměřit doplatek daně neporušily zákon a věcně nepochybily. Je-li nezbytné v případě pochybností aplikovat skutečně rozporné právní normy postupem pro dotčeného mírnějším (*in dubio mitius*), pak v projednávaném případě, i přes určitou, snad nešťastnou právní úpravu soud nemá stejně jako správní orgán pochybnost

o právní povinnosti zakotvené zákonem, kterým je jak správní orgán, tak i soud vázán, a podle něhož správce daně doplatek daně doměří a žalobce doměření uhradí.

Poukaz žalobce na výklad profesora Viktora Knappa obsažený v cit. publikaci není případný. O odstraňování rozporů zákona cestou interpretace profesor Knapp hovoří v souvislosti s tzv. logickou rozporností právních norem, nikoli při tzv. praxeologické rozpornosti, která nebrání aplikaci právní normy, avšak působí, jak prof. Knapp uvádí, nežádoucí následky (op. cit, str.166). Není bez významu, že rozhodovat příznivěji pro účastníka podle principu *in dubio mitius* váže právní nauka především na pravdivé zjišťování skutkového stavu, následně právně posuzovaného, kdy rozhodnutí nelze opřít o zjištění pravdy a kdy je tu absence takové možnosti zjištění. Na druhé straně správní orgán ani soud nemůže rezignovat na aplikaci právního předpisu jen proto, že jeho jazyková i věcná formulace snad není brilantní. Soud má zjistit co nejúplněji skutkový stav věci, na který pak aplikuje právní normu. Není-li možné zjistit skutkový a právní stav objektivně ani s maximální mírou nasazení, nastupuje aplikace zásady *in dubio mitius*, která vyjadřuje, že soud nebo jiný orgán veřejné moci má v objektivně podmíněných pochybnostech rozhodnout mírněji či příznivěji pro toho, jehož má veřejnoprávní povinnost či sankce postihnout. O takový stav nejde v projednávaném případě, a to ani tehdy, vyznělo-li by hodnocení pregnantnosti právní úpravy a otázky její případné praxeologické rozpornosti nepříznivě. Aplikovaná právní úprava ust. § 118a odst.10 zákona o spotřebních daních je jednoznačná a bezprostředně navazuje, resp. navazovala v předmětné věci (doměření doplatku daně) na předchozí ust. § 118a odst.9 zákona o spotřebních daních. I sám žalobce na jednom místě repliky připouští, že Celní úřad Kolín i žalovaný „striktně jazykovým výkladem aplikovali znění ust. § 118a odst.10 zákona o spotřebních daních“, ovšem podle svého přesvědčení dodává – podle závěru soudu nedůvodně, že tak učinili „bez toho, aby přihlíželi k účelu a smyslu zákona o spotřebních daních“.

Z uvedených důvodů byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta (§ 78 odst.7 s.ř.s.).

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst.1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, proto mu náhrada nákladů řízení nenáleží. Žalovaný sice byl úspěšný, avšak přiznání náhrady nákladů řízení nežádal.

P o u č e n í :

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). Připadne-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 je 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.

V Praze dne 15.6.2012

JUDr. Jan Ryba
předseda senátu