



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **CZT a.s.**, se sídlem Bratranců Veverkových 396, Pardubice, zastoupeného JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 34, Praha 8, proti žalovanému: **Celní ředitelství Praha**, se sídlem Washingtonova 7, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2007, č. j. 9654/07-21, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 5. 2009, č. j. 7 Ca 217/2007 - 77,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 5. 2009, č. j. 7 Ca 217/2007 - 77, **se zrušuje.**
- II. Žaloba CZT a.s. ze dne 20. 8. 2007 **se odmítá.**
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě.
- IV. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2007, č. j.

9654/07-21. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Celního úřadu Kolín (dále jen „celní úřad“) ze dne 28. 3. 2007, č. j. 2196/07-012, jímž byla stěžovateli podle § 118 odst. 6 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o spotřebních daních“) uložena povinnost uhradit náklady spojené s výrobou neodebraných nálepek (0,11 Kč/ks) v celkové výši 116 946,72 Kč.

Stěžovatel označuje jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Nesouhlasí s právním posouzením městského soudu, že není možné se zprostit odpovědnosti za neodebrání tabákových nálepek podle § 118 odst. 6 zákona o spotřebních daních. Namítá, že i objektivní odpovědnosti je možné se zprostit, případně ji po zvážení všech okolností případu na základě spoluzavinění poměrně rozdělit. Jako příklady stěžovatel uvádí §§ 421, 421a, 432 a 433 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), které upravují odpovědnost za škodu mající objektivní charakter. Přestože tato ustanovení výslovně nestanoví liberační důvody, dospěla i zde judikatura k závěru, že se určité liberační důvody aplikují, a to např. v podobě spoluúčasti poškozeného podle § 441 občanského zákoníku, uplatňující se rovněž v případě odpovědnosti za škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím podle zákona č. 82/1998 Sb., či odpovědnosti podle § 55 odst. 1 zákona č. 48/1997 Sb. Stěžovatel v této souvislosti poukazuje na skutečnost, že neupravuje-li některé instituty veřejné právo, je na místě uplatnění institutů práva soukromého, tj. liberačních důvodů v podobě spoluzavinění poškozeného.

Stěžovatel dále namítá, že městský soud vydaným rozhodnutím zcela popřel povinnost upravenou v § 415 občanského zákoníku vztahující se také na stát, a to počínat si tak, aby nedocházelo na škodám na zdraví, na majetku, na přírodě a životním prostředí. Dopustil se však také porušení § 420 odst. 1 téhož zákona, podle kterého každý odpovídá za škodu, kterou způsobil porušením právní povinnosti. Stěžovatel je toho názoru, že interpretace § 118 odst. 6 zákona o spotřebních daních tak, jak ji učinil městský soud, ve svém důsledku vedla k popření vlastnického práva a nešetřila jeho podstatu a smysl, neboť stěžovatel je povinen v plné míře nést finanční následky v podobě náhrady škody v penězích bez ohledu na zavinění. Stejně tak nebyl respektován ani princip presumpce neviny, neboť náhrada škody je pro stěžovatele trestem vysloveným v rovině správního trestání, aniž by byly zkoumány příčiny zavinění a příčiny vzniku škody.

Dle názoru stěžovatele se městský soud měl zabývat příčinami vzniku škody, tj. z jakých důvodů stěžovatel neodebral objednané tabákové nálepky, neboť se tak stalo nikoli jeho vlastní vinou, ale v důsledku toho, že celní orgány považují předmětné výrobky za neznačené, tj. nepovažují je za doutníky, s čímž stěžovatel nesouhlasí. Uvedený přístup celních orgánů nemohl stěžovatel v době podání

objednávky nijak předvídat, a proto je zcela nepřijatelné, aby nesl negativní důsledky jednání, které nezavinil. Stěžovatel byl při objednání tabákových nálepek na doutníky v dobré víře, neboť nevěděl ani nijak nepředpokládal, že by tyto tabákové nálepky nemohl odebrat. Ze všech výše uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Uvedl, že § 118 odst. 6 zákona o spotřebních daních ani žádné jiné ustanovení zákona nepřipouští zproštění nebo zmírnění povinnosti úhrady za výrobu, prodej a likvidaci tabákových nálepek. Zákon nezkoumá, z jakého důvodu nebyly nálepky odebrány. Správní orgány nezměnily kvalifikaci tabákových výrobků vyráběných stěžovatelem, nýbrž při posuzování jejich charakteru vycházely z analýzy celně technické laboratoře. Z tohoto důvodu nelze z neodebrání tabákových nálepek vinit celní úřad. Daňový subjekt musí být seznámen s vlastnostmi, které mají příslušné tabákové výrobky a podle kterých je možné je zařadit do určité kategorie podle zákona o spotřebních daních. Pokud by stěžovatel trval na tom, že pro stanovení povinnosti úhrady za neodebrané nálepky jsou relevantními důvody, pro které nebyly tabákové nálepky odebrány, pak by bylo nutné, aby soud nejprve zkoumal otázku, zda se jedná o doutníky či nikoliv, a teprve na základě tohoto výsledku rozhodl o úhradě předmětných nákladů. Dle názoru žalovaného rovněž není možné v předmětné věci uplatnit analogii občanského zákoníku ohledně spoluúčasti poškozeného. Soud dosud nerozhodl o hlavním sporu mezi stěžovatelem a žalovaným, tj. jedná-li se u vyráběných tabákových výrobků o doutníky nebo o tabák ke kouření, nemůže proto předjímat rozhodnutí soudu a stavět se do pozice poškozeného. Žalovaný dále konstatoval, že zákonodárce nepočítal s možností, že by neodebrání tabákových nálepek mohl zavinit někdo jiný než jejich odběratel a v praxi by taková skutečnost ani neměla nastat. Objednatel zásadně objednává jen takové množství tabákových nálepek a jen pro takové druhy tabákových výrobků, které odpovídají příslušné kategorii podle zákona o spotřebních daních. Objektivně tak nemůže existovat jiný důvod pro neodebrání, a to ani vyšší moc, než rozhodnutí objednatele tabákové výrobky neodebrat. Zákonodárce nepočítal se situací, kdy si někdo objedná tabákové nálepky pro tabákové výrobky, které svými vlastnostmi neodpovídají danému zařazení podle zákona o spotřebních daních, a po tomto zjištění tabákové nálepky neodebere. Je zcela spravedlivé, že v takovém případě nese náklady spojené s výrobou, prodejem a likvidací těchto nálepek v plném rozsahu daňový subjekt. Celní úřad, který distribuci nálepek zajišťuje, se tak ani v nejmenším nepodílel na pochybení daňového subjektu, který objednal tabákové nálepky, o nichž následně zjistil, že je nemůže dále upotřebit.

Z obsahu předloženého spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Rozhodnutím celního úřadu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 2196/07-012, byla stěžovateli uložena povinnost k úhradě nákladů spojených s výrobou, prodejem a likvidací tabákových nálepek. V odůvodnění rozhodnutí celní úřad konstatoval, že stěžovatel jakožto odběratel tabákových nálepek neodebral od pověřeného celního úřadu 1 063 152 ks objednaných tabákových nálepek (0,11 Kč/ks), a proto celní úřad podle § 118 odst. 6 zákona o spotřebních daních rozhodl ve vztahu k stěžovateli o úhradě ceny tisku a nákladů za likvidaci tabákových nálepek v celkové částce 116 946,72 Kč, a to ve lhůtě 14 dnů od doručení tohoto rozhodnutí.

Stěžovatel s uvedeným rozhodnutím nesouhlasil a podal proti němu včasné odvolání. V něm namítal, že celní úřad započítal do celkové částky nákladů také tabákové nálepky v počtu 1 003 008 ks, které stěžovatel neodebral nikoli vlastní vinou, ale v důsledku toho, že příslušné celní orgány nepovažovaly předmětné tabákové výrobky za doutníky, ale za tabák ke kouření, s čímž se stěžovatel neztotožňuje. Stěžovatel je toho názoru, že mu nemělo být přičítáno k tíži, že neodebral tabákové nálepky na doutníky, které si předtím objednal, neboť uvedenou situaci nezavinil a nemohl ji ani předvídat. Navrhoval proto, aby odvolací orgán změnil rozhodnutí celního úřadu tak, že číslovka 116 946,72 Kč bude nahrazena číslovkou 6616,84 Kč.

Žalovaný stěžovatelem podané odvolání zamítl. Odkázal na ustanovení § 118 odst. 6 zákona o spotřebních daních a na znalecké posudky celně technické laboratoře, z nichž vyplývá, že tabákové výrobky (Gullivers Extra a Merlin), ohledně kterých nebyly tabákové výrobky stěžovatelem odebrány, splňují pouze formální podmínky pro zařazení do předmětu daně z tabákových výrobků (doutníky, cigarillos), ve skutečnosti však vykazují znaky tabáku ke kouření, zdaňovaného odlišnou sazbou spotřební daně. Žalovaný se neztotožnil s názorem stěžovatele, že danou situaci nezavinil, naopak byl toho názoru, že to byl právě stěžovatel, kdo měl vědět, jaké tabákové výrobky vyrábí, a podle toho je také v souladu se zákonem o spotřebních daních zařadit.

Stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u městského soudu, v níž uplatnil v zásadě shodné námitky jako v podaném odvolání, zejména reagoval na závěry žalovaného obsažené v odůvodnění jeho rozhodnutí. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V odůvodnění svého rozhodnutí poukázal na skutečnost, že podle ustanovení § 118 odst. 6 zákona o spotřebních daních je vznik povinnosti uhradit náklady spojené s výrobou, prodejem a likvidací objednaných tabákových nálepek vázán pouze na jedinou podmínku, a to na jejich neodebrání. Povinnost objednat a odebrat tabákové nálepky je důsledkem povinnosti výrobce nebo dovozce tabákových výrobků značit tabákové výrobky vyrobené na daňovém území České republiky, na daňové území České republiky dovezené nebo na daňové území České republiky dopravené z jiného členského státu, tabákovou nálepkou. Státu vznikly v souvislosti

s objednávkou nálepek náklady vynaložené na jejich výrobu a prodej. Odběratel je povinen při odběru tabákových nálepek uhradit jejich cenu a v případě, že tyto nálepky neodebere, je spravedlivé na něm požadovat, aby uhradil alespoň náklady, které státu vznikly s jejich výrobou a prodejem. Neodebráním nálepek vzniká státu škoda představovaná právě zákonem definovanými náklady. Odpovědnost za tuto škodu je odpovědností objektivní a není možné se jí zprostit poukazem na subjektivní stránku jednání odběratele. Zavinění odběratele není relevantní skutečností, která by mohla být při úvahách o existenci povinnosti uhradit škodu brána v potaz.

Dle názoru městského soudu se tak stěžovatel nemohl zbavit povinnosti uhradit vzniklé náklady poukazem na jednání třetí osoby, která podle jeho tvrzení neodebrání zapříčinila. Stěžovatelem tvrzený nezákonný postup správních orgánů, které změnilly kvalifikaci vyráběných tabákových výrobků, není skutečností, která by byla pro posouzení věci relevantní. Ať již byly příčiny, pro které stěžovatel nálepky neodebral, jakékoliv, tj. mohlo se jednat o vyšší moc, opomenutí stěžovatele apod., zákon mu nedává prostor se této odpovědnosti jakkoli zprostit. Neexistenci liberačních důvodů přitom nelze považovat za nepřiměřenou tvrdost zákona. Možnost zprostit se odpovědnosti lze využít pouze v zákonem přesně vymezených případech. V případě odpovědnosti a z ní vycházející povinnosti uvedené v § 118 odst. 6 zákona o spotřebních daních však zákon možnost liberace neumožňuje. Pokud stěžovatel nálepky neodebral, a toto neodebrání navíc výslovně deklaroval, musel si být vědom důsledků s tím spojených, tj. povinnosti uhradit náklady vynaložené na výrobu, prodej a likvidaci neodebraných tabákových nálepek. Poukaz na nepřiměřenou tvrdost zákona je v tomto ohledu nepřipadný.

Městský soud rovněž dospěl k závěru, že s ohledem na to, že pro posouzení věci nebyly rozhodné důvody, pro které stěžovatel nálepky neodebral, měly podstatu věci ty žalobní body vztahující se k nezákonnému a účelovému postupu celní správy ve vztahu k tabákovým výrobkům Gullivers a Merlin, zpochybnění závěrů celně technické laboratoře a ke skutečnosti, že stěžovatel jednal v dobré víře, neboť před zahájením vlastní výroby tabákových výrobků seznámil příslušné celní orgány se způsobem jejich výroby. Tyto skutečnosti z hlediska § 118 zákona o spotřebních daních neměly a ani nemohly mít vliv na povinnost stěžovatele odebrat tabákové nálepky a nemohly nijak zpochybnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Z týchž důvodů pak městský soud neprovedl ani stěžovatelem navržené důkazy a nepovažoval za relevantní tvrzení stěžovatele, že u Krajského soudu v Hradci Králové jsou projednávány žaloby proti rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové o zamítnutí odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům na spotřební daň, a tedy že by v souzené věci mělo být nejprve posouzeno, zda sporné tabákové výrobky jsou doutníkem či tabákem ke kouření. Městský soud uzavřel, že povaha tabákových výrobků, a tedy i řízení, v nichž je tato otázka řešena, nejsou pro posouzení věci rozhodné.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; a dále vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Z výše uvedeného je patrné, že stejně jako rozsahem kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud při přezkumu zákonnosti vydaného soudního rozhodnutí vázán i uplatněnými stížnými důvody, vyjma případů, o nichž to stanoví zákon. Vybočit z dispoziční zásady, resp. překročit její meze, může kasační soud pouze z důvodu zmatečnosti řízení [§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], z důvodu zatíženosti řízení vadou, která mohla způsobit nezákonnost rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], anebo nicotnosti rozhodnutí správního orgánu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí městského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Nikoli však z důvodů uplatněných stěžovatelem v kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., ale vzhledem k vadě řízení před městským soudem, která mohla mít (a v daném případě měla) za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. K takové vadě je Nejvyšší správní soud povinen dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlédnout z úřední povinnosti (*ex offio*). V projednávané věci se městský soud dopustil tohoto pochybení tím, že meritorně přezkoumal rozhodnutí správního orgánu vyplývající dle názoru zdejšího soudu ze vztahu majícího soukromoprávní povahu, v důsledku čehož vydal rozhodnutí mimo zákonem mu svěřenou pravomoc (§ 4 s. ř. s.).

Posouzení soukromoprávní či veřejnoprávní povahy konkrétní věci má zásadní procesní význam pro určení, zda k jejímu projednávání a rozhodování je dána pravomoc civilních soudů či pravomoc správních soudů a v jakém rozsahu. V případě soukromoprávní podstaty sporu soudní řád správní odmítá přezkoumat rozhodnutí správního orgánu ve správním soudnictví [§ 46 odst. 2 a § 68 písm. b) s. ř. s.] a odkazuje navrhovatele na civilní řízení soudní, v němž bude věc projednána obecným soudem v řízení podle nové části páté o. s. ř., účinné od 1. 1. 2003. Toto řízení má povahu přezkumnou i nalézací a od správního soudnictví se významně odlišuje nejen např. vymezením okruhu účastníků, ale především způsobem rozhodnutí v situaci, kdy soud shledá rozhodnutí správního orgánu nesprávným. V takovém případě je civilní soud povolán sám přímo ve věci rozhodnout a nahradit rozhodnutí správního orgánu, zatímco správní soud by napadené rozhodnutí toliko

zrušil, věc vrátil žalovanému zpět k dalšímu řízení a zavázal jej svým právním názorem.

Nejvyšší správní soud v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 4 As 47/2003 - 125, publikovaném pod č. 448/2005 Sb. NSS, vyslovil, že pro určení toho, zda se určitá věc bude projednávat v civilním nebo ve správním soudnictví, se nabízejí různé cesty: především použití teorie zájmové, teorie mocenské, teorie organické či metody právního regulování. Ačkoli žádná z těchto metod není natolik spolehlivá, aby vždy a v každém konkrétním případě dokázala poskytnout jednoznačnou odpověď na položenou otázku, Nejvyšší správní soud považuje za nutné alespoň v základních rysech přiblížit podstatu těchto shora uvedených teorií.

Nejméně spolehlivá, avšak nejjednodušší, je bezpochyby teorie zájmová, jejíž podstata spočívá v tom, že veřejné právo chrání zájmy veřejné, zatímco právo soukromé chrání zájmy soukromé. Veřejným zájmům se přitom přikládá vyšší hodnota (větší „právní cennost“) než zájmům soukromým (srovnej *Hoetzel, J.: Dualismus právní. In Slovník veřejného práva československého. Svazek I. str. 493 an.*). Mezi soukromým a veřejným zájmem však neexistují přesné hranice a nelze nijak spolehlivě stanovit, zda konkrétní zájem je veřejný či soukromý. Tato skutečnost je způsobena i tím, že určitá skupina zájmů může mít zároveň povahu zájmů soukromých i zájmů veřejných. Již z tohoto důvodu nemůže být kritérium zájmu jediným diferenciativním kritériem třídění práva.

Podle mocenské teorie mají účastníci soukromoprávních vztahů rovné postavení, zatímco ve vztazích veřejnoprávních se projevuje zákonem přesně vymezené nadřazené postavení nositele veřejné moci, který v mezích zákona a způsoby, která zákon předvídá, autoritativně rozhoduje o právech a povinnostech fyzických a právnických osob. Ani tato teorie však není spolehlivá ve všech případech, neboť i ve veřejném právu se setkáváme se vztahy, v nichž mají účastníci rovné postavení, a v soukromém právu naopak se vztahy, v jejichž rámci má jedna ze stran více práv než strana druhá, a tedy jejich formálně právní postavení není rovné.

Organická teorie přiřazuje k veřejnoprávním takové právní vztahy, v jejichž rámci jeden z účastníků vystupuje v tomto právním poměru z důvodu výkonu funkce veřejného svazu nebo z důvodu své příslušnosti k některému veřejnému svazu (veřejnoprávní korporaci). Jestliže účastníci vstoupili do právního vztahu nezávisle na svém charakteru veřejnoprávní korporace, resp. nezávisle na příslušnosti k veřejnoprávní korporaci, pak jde o poměr práva soukromého.

Nejspolehlivější pak je rozlišování soukromého a veřejného práva v závislosti na uplatňující se metodě právní regulace (srovnej *Macur, J.: Občanské právo procesní v systému práva; Brno : UJEP; 1975, str. 111 an.*). Metodou právní úpravy se zde

rozumí specifický způsob právního regulování, vyjadřující povahu a míru působení jednotlivých účastníků právního vztahu na vznik a rozvíjení tohoto vztahu, resp. vyjadřující povahu a míru účasti subjektů právního vztahu na formování jeho obsahu. Tato teorie vychází z teze, že právní vztahy představují funkční vazby mezi různými objektivními zájmy existujícími ve struktuře zájmu. Právní vztahy tyto zájmy integrují a umožňují jejich interakci, přičemž dochází k interakci a integraci objektivních zájmů různého druhu a významu. Výrazem povahy těchto funkčních spojení v rámci vnitřní struktury právního vztahu je potom metoda právní regulace. Zpravidla přitom platí, že soukromoprávní metoda právní regulace je metodou rovnosti (§ 2 odst. 2 občanského zákoníku), zatímco veřejnoprávní metoda regulace je naopak vertikální, tzn. jeden ze subjektů právního vztahu vystupuje jako nositel veřejné moci a může jednostranně ukládat druhému účastníku právního vztahu povinnosti. I zde však existují výjimky, kdy postavení účastníků právního vztahu nelze vtěsnat do uvedeného modelu.

Při rozlišování soukromoprávní či veřejnoprávní povahy je však nutné vždy důsledně identifikovat předmět řízení, tj. povahu právních vztahů, které jsou předmětem konkrétního právního posouzení. V souzené věci je nepochybné, že předmětem řízení byla povinnost stěžovatele stanovená v § 118 odst. 6 zákona o spotřebních daních uhradit náklady spojené s výrobou, prodejem a likvidací tabákových nálepek, které ačkoli byly stěžovatelem objednány, následně nebyly u pověřeného celního úřadu odebrány.

Povinnost značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami je upravena v § 114 a násl. zákona o spotřebních daních. Povinnost označovat tabákové výrobky tabákovou nálepkou se týká pouze těch výrobků, které jsou určeny ke spotřebě na území České republiky. To jsou obecně tabákové výrobky (viz § 101 zákona) vyrobené na daňovém území České republiky, na daňové území České republiky dovezené ze třetích zemí nebo na daňové území České republiky dovezené z jiného členského státu, pokud nejsou dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně s následným umístěním výrobků v daňovém skladu nebo pokud není v odstavcích 6 a 7 stanoveno jinak (§ 114 odst. 2 zákona).

Právní úpravu objednávání, odběru a distribuce tabákových nálepek obsahuje ustanovení § 118 zákona o spotřebních daních. Podle odst. 2 tohoto ustanovení nákup tabákových nálepek od jejich výrobce, jejich přepravu od výrobce k pověřenému celnímu úřadu a jejich odběr na daňovém území České republiky výrobcem nebo dovozcem zajišťuje pověřený celní úřad, který zároveň vykonává kontrolu přepravy, uložení a užití tabákových nálepek u výrobce nebo dovozce. Pověřeným celním úřadem je dle § 103 odst. 2 zákona o spotřebních daních Celní úřad Kolín.

Výrobce tabákových nálepek smí prodávat tabákové nálepky výhradně pověřenému celnímu úřadu a také odběratel (tj. výrobce, dovozce nebo osoba

pověřená k odběru tabákových výrobků podle § 118 odst. 3 zákona o spotřebních daních) je povinen objednávat a odebírat tabákové nálepky výhradně u tohoto pověřeného celního úřadu (§ 118 odst. 5 a 7 zákona). Odběratel nesmí obdržené tabákové nálepky prodat nebo jakýmkoli způsobem bezúplatně předat jiným fyzickým nebo právnickým osobám s výjimkou pověřeného celního úřadu. Toto ustanovení se nevztahuje na případ, kdy tabákové nálepky jsou předány výrobcům nebo dodavatelům tabákových výrobků v jiném členském státě nebo ve třetí zemi za účelem označení tabákových výrobků pro uvedení do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky.

Zákon o spotřebních daních dále v ustanovení § 118 odst. 11 upravuje termíny pro objednávání tabákových nálepek a v odst. 10 téhož ustanovení stanoví povinnost odběratele uhradit *cenu* tabákových nálepek. Odběratel si na své vlastní náklady zajišťuje také přepravu tabákových nálepek od pověřeného celního úřadu a jejich uložení a užití. V případě, že stěžovatel neodebere od pověřeného celního úřadu tabákové nálepky, které si objednal, je povinen uhradit náklady spojené s výrobou, prodejem a likvidací těchto tabákových nálepek (§ 118 odst. 6 zákona o spotřebních daních).

V objednavce tabákových nálepek, jejíž vzor upravuje příloha č. 3 prováděcí vyhlášky č. 467/2003 Sb., o používání tabákových nálepek při značení tabákových výrobků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „vyhláška č. 467/2003 Sb.“), je odběratel povinen si sám vypočítat *hodnotu* odpovídající výši daňové povinnosti objednaných tabákových nálepek (§ 118 odst. 4 zákona). Objednávka zároveň plní funkci daňového přiznání s výjimkou tabákových výrobků, u kterých vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e), § 9 odst. 3 písm. f) nebo § 101a zákona o spotřebních daních. Daň je zaplacená použitím tabákové nálepky; použitím se rozumí umístění tabákové nálepky na jednotkovém balení a pod průhledný přebal, pokud se tento používá, tak, aby při otevření jednotkového balení došlo k jejímu poškození. Tabákové nálepky musí být použity v okamžiku, kdy vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit (§ 116 odst. 1 až 4 zákona o spotřebních daních).

Podle § 119 odst. 1 a 2 citovaného zákona odběrem tabákových nálepek vzniká odběrateli povinnost uhradit *hodnotu* tabákové nálepky, která odpovídá výši daňové povinnosti tabákového výrobku za jednotkové balení určené k přímé spotřebě. *Hodnota* tabákových nálepek je u cigaret a tabáku ke kouření i u doutníků a cigarillos splatná do 60 dnů ode dne odebrání tabákových nálepek od pověřeného celního úřadu. V případě, že není *hodnota* tabákových nálepek uhrazena již při jejich odběru, je odběratel povinen poskytnout zajištění *hodnoty* tabákových nálepek objednaných u pověřeného celního úřadu, a to ve formě bankovní záruky vystavené ve prospěch celního úřadu, pokud takovou záruku celní úřad povolí, nebo složením či převodem finančních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně zřízený celním úřadem (§ 119 odst. 5 zákona o spotřebních daních). K zajištění

úhrady *hodnoty* tabákových nálepek k odebraným tabákovým nálepkám, které dosud nebyly použity na jednotkovém balení, vzniká také zákonné zástavní právo (§ 120 zákona o spotřebních daních).

Jak již bylo uvedeno výše, předmětem řízení v uvedené věci byla povinnost stěžovatele stanovená v § 118 odst. 6 zákona o spotřebních daních uhradit náklady spojené s výrobou, prodejem a likvidací tabákových nálepek, neboť si u pověřeného celního úřadu objednal tabákové nálepky, které následně neodebral.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených ustanovení dospěl k závěru, že při aplikaci § 118 odst. 6 zákona o spotřebních daních se nejedná o správní trestání, jak stěžovatel uvádí v kasační stížnosti. Tento závěr vyplývá z povahy samotného ustanovení § 118 odst. 6 zákona, jehož smyslem není ukládat stěžovateli sankci za porušení právní povinnosti; a dále je potvrzen podstatou ustanovení § 135a odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, které samostatně upravuje skutkovou podstatu tzv. jiného správního deliktu, jehož se dopustí právnická osoba nebo fyzická osoba podnikající tím, že neobjedná nebo neodebere tabákové nálepky od pověřeného celního úřadu, pokud tuto povinnost má. Osobě, která se dopustí tohoto jednání, hrozí pokuta až do výše 5mil. Kč. Zákon o spotřebních daních tedy upravuje jednak delikt ní odpovědnost osoby, která neodebere tabákové nálepky (§ 135a odst. 1 písm. a/ zákona o spotřebních daních) a v jiné části zákona upravuje povinnost toho, kdo objednal a neodebral tabákové nálepky, uhradit náklady, které vznikly v souvislosti s výrobou, prodejem a likvidací tabákových nálepek (§ 118 odst. 6 zákona o spotřebních daních). V projednávané věci celní úřady vůči stěžovateli postupovaly podle § 118 odst. 6 citovaného zákona.

Z pohledu zdejšího soudu je pro posouzení věci stěžejní, že právní úprava obsažená v zákoně o spotřebních daních ve vztahu k tabákovým nálepkám výslovně rozlišuje dva druhy platební povinnosti na straně odběratele, a to povinnost hradit *hodnotu* tabákových nálepek (srovnej § 119 odst. 1 zákona) a *cenu* tabákových nálepek (§ 118 odst. 10 zákona). Ve vztahu k *hodnotě* tabákové nálepky zákon výslovně stanoví, že *hodnota* odpovídá výši daňové povinnosti a v případě, že není uhrazena již při odběru tabákových nálepek, je odběratel povinen poskytnout odpovídající zajištění. Na straně odběratele se v tomto případě nepochybně jedná o povinnost veřejnoprávního charakteru, neboť *hodnota* odebíraných tabákových nálepek zároveň odpovídá výši spotřební daně, kterou je daňový subjekt povinen uhradit na základě výpočtu provedeného v objednávce, která zároveň plní funkci daňového přiznání. Stát, reprezentovaný pověřeným celním úřadem, zde ve vztahu k daňovému subjektu vystupuje jako nositel veřejné moci, autoritativně rozhodující o právech a povinnostech daňového subjektu v nerovném právním vztahu.

Naproti tomu ve vztahu k *ceně* tabákových nálepek, kterou je odběratel povinen uhradit podle § 118 odst. 10 zákona o spotřebních daních, zákon nespecifikuje obsah tohoto pojmu. V této souvislosti je možno vyjít z důvodové

zprávy k zákonu č. 325/1993 Sb., který s účinností od 1. 1. 1994 novelizoval starý zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Citovaná novela zavedla do právního řádu České republiky povinnost značení některých tabákových výrobků (tehdy pouze cigaret), byť tabákové nálepky plnily pouze evidenční funkci a jejich odběr od celního orgánu nebyl bezprostředně spojen s povinností uhradit daň. Přesto zákon již v té době ukládal daňovému subjektu povinnost uhradit *cenu* tabákových nálepek, která podle důvodové zprávy obsahovala náklady a přiměřený zisk jejich výrobce, tj. Státní tiskárny cenin, státní podnik, která pro Českou republiku zajišťuje tisk tabákových nálepek dodnes.

Stejně tak odborná literatura (srovnej např. *Svátková, S.; Spotřební a ekologické daně v České republice; Praha: Wolters Kluwer; 2009; str. 225*) se k problematice určení *ceny* tabákové nálepky dle stávající právní úpravy vyslovuje následovně: „*Prodej nálepek pověřeným celním úřadem probíhá na komerční bázi za smluvní ceny. Vedle toho si oprávněná osoba hradí přepravní a případně skladovací a další náklady. [...] Kupní cena ani uvedené náklady nezahrnují samotnou spotřební daň, resp. daňovou povinnost vážící se k tabákovým výrobkům. Je proto nezbytné důsledně odlišovat **cenu** tabákové nálepky na jedné straně a **hodnotu** tabákové nálepky na straně druhé.*“

Z výše uvedeného vyplývá, že odebere-li odběratel objednané tabákové nálepky, je povinen kromě jejich *hodnoty*, která odpovídá výši daňové povinnosti, uhradit pověřenému celnímu úřadu také jejich *cenu*, stanovenou na tržním principu. Tato cena, jak je uvedeno výše, obsahuje náklady na výrobu tabákových nálepek a přiměřený zisk výrobce, od něhož pověřený celní úřad vyrobené tabákové nálepky odebírá. Je tedy zřejmé, že stejně jako pověřený celní úřad ve vztahu k výrobcí (Státní tiskárně cenin) nevystupuje jako nositel veřejné moci, ale oba účastníci mají v tomto obchodním vztahu rovné postavení; tak i v případě navazujícího právního vztahu se jeho účastníci, tj. pověřený celní úřad a odběratel tabákových nálepek, nacházejí v rovném postavení, pokud jde o úhradu *ceny* tabákových nálepek, resp. následně požadovanou úhradu nákladů spojených s výrobou, prodejem a likvidací tabákových nálepek.

Z obsahu samotného zákona o spotřebních daních ani z důvodové zprávy přitom nelze seznat, jaký úmysl zákonodárce sledoval při stanovení povinnosti odběratele hradit kromě *hodnoty* tabákových nálepek také jejich *cenu*. Na tomto místě lze proto toliko dovozovat, že prostřednictvím institutu úhrady *ceny* tabákových nálepek stát přenáší na daňový subjekt povinnost, kterou sám nese ve vztahu ke Státní tiskárně cenin, externě zajišťující výrobu cenin v podobě tabákových nálepek, s čímž dle názoru zdejšího soudu přímo souvisí také právní úprava obsažená v § 118 odst. 6 zákona o spotřebních daních. Smyslem tohoto ustanovení je přenést na odběratele alespoň v částečném rozsahu povinnost spočívající v úhradě nákladů, a to nákladů spojených s výrobou, prodejem a likvidací tabákových nálepek, které ač si odběratel u celního úřadu objednal, následně neodebral. I když je uvedená povinnost stanovena veřejnoprávním

předpisem, zákonodárce zde k ochraně vynaložených nákladů a k ochraně proti riziku spojenému s „marnou“ výrobou následně neodebraných tabákových nálepek využívá soukromoprávního institutu náhrady škody, jejíž výše se odvíjí od výše nákladů spojených s výrobou, prodejem a likvidací neodebraných tabákových nálepek. Státu vznikají v souvislosti s objednávkou nálepek náklady vynaložené na jejich výrobu a prodej, neboť sám tyto nálepky nakupuje od externího výrobce, kterým je Státní tiskárna cenin, státní podnik. Odběratel je povinen při odběru tabákových nálepek uhradit jejich *cenu* a v případě, že tyto nálepky neodebere, zákon na něm v § 118 odst. 6 požaduje alespoň úhradu těch nákladů, které vznikly v souvislosti s výrobou, prodejem a následnou likvidací objednaných nálepek. Neodebráním nálepek vzniká státu škoda představovaná právě těmito zákonem definovanými náklady.

V této souvislosti pak nelze opomenout, že přezkumu v občanském soudním řízení nasvědčuje i jiná, neméně důležitá okolnost, spojená s otázkou rozsahu dokazování v soudním řízení. Přestože se nejedná o právě posuzovaný případ, nepochybně tato skutečnost sehrává významnou roli i při rozhodování v této věci a je třeba na ni upozornit zejména v souvislosti s budoucími spory a okruhem možných žalobních námitek. Není totiž vyloučeno, že daňový subjekt vznesl v žalobním návrhu námitky vztahující se k výši vyčíslených nákladů, a v soudním řízení tak bude nutno provádět dokazování v tom směru, jaké konkrétní částky byly vynaloženy na tisk, prodej a likvidaci tabákových nálepek a zda se jednalo o náklady účelně vynaložené. V tomto ohledu občanské soudní řízení nepochybně poskytuje jeho účastníkům vyšší stupeň soudní ochrany a dostatečný prostor pro přezkum sporných tvrzení účastníků soukromoprávní povahy, než jaký jim může být poskytnut ve správním soudnictví.

Ze všech výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že právě posuzovaný případ spadá do kategorie vztahů soukromoprávních, a tedy přezkoumání stěžovatelem podaného návrhu není v pravomoci správních soudů rozhodujících dle § 4 s. ř. s. o žalobách proti rozhodnutím vydaným v oblasti veřejné správy. Celní orgán v daném případě rozhodl podle zvláštního zákona o věci, která vyplývá z občanskoprávních či obchodních vztahů, a tedy je zde dána pravomoc soudu v občanském soudním řízení dle § 244 odst. 1 o. s. ř.

Na základě výše uvedených skutečností proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil, neboť dospěl k závěru, že rozhodnutí městského soudu je ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., ve spojení s § 109 odst. 3 s. ř. s., zatíženo vadou, která měla vliv na zákonnost vydaného soudního rozhodnutí. Zároveň v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 46 odst. 2 s. ř. s., návrh žalobce (stěžovatele) odmítl pro soukromoprávní povahu věci. Nejvyšší správní soud dále rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o žalobě, neboť žaloba byla zdejším soudem odmítnuta (§ 60 odst. 3 s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud rozhodl podle

§ 60 odst. 7 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť v případě stěžovatele, na základě jehož kasační stížnosti sice bylo rozhodnutí městského soudu zrušeno, se nejednalo o úspěch ve věci samé (meritu sporu) tak, jak má na mysli § 60 odst. 1 s. ř. s.

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

Žalobce má právo do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozhodnutí podat žalobu proti napadenému rozhodnutí žalovaného dle § 244 odst. 1 občanského soudního řádu k věcně a místně příslušnému soudu, kterým je Okresní soud v Kolíně.

V Brně dne 20. května 2010

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu