



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **GGT CZ, a.s.**, se sídlem Jana Masaryka 4669/22, Jihlava, zastoupené Mgr. Vadimem Rybářem, advokátem se sídlem Tyršova 1714/27, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2016, čj. 19311-2/2016-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 14. 12. 2018, čj. 48 Af 16/2016-109,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 14. 12. 2018, čj. 48 Af 16/2016-109, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2016, čj. 19311-2/2016-900000-302, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti.
- IV. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši **23.580,50 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Vadima Rybáře, advokáta.

Odůvodnění:

- I. Vymezení věci a řízení před správními orgány

[1] Řízení před správními orgány v projednávané věci předcházely následující události popsané v tomto bodě. Žalobkyně dne 6. 2. 2015 podala u celního úřadu návrh na stanovení cen cigaret (WIN WIN RED KS 72.00 P a WIN WIN BLUE KS 72.00 P) pro konečného spotřebitele ve smyslu § 103 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Celní úřad návrhu žalobkyně vyhověl a sdělením ze dne 10. 2. 2015 ji informoval o zaregistrování nových cen předmětných cigaret. Dne 9. 4. 2015 žalobkyně u celního úřadu učinila objednávku tabákových nálepek podle § 116 zákona o spotřebních daních. Hodnotu (cenu) 100.296 kusů tabákových nálepek ve výši 4.754.032 Kč, uloženou žalobkyni k zaplacení následně vydaným platebním příkazem celního úřadu ze dne 17. 6. 2015, žalobkyně uhradila a tabákové nálepky odebrala.

[2] Předmětem správního řízení v projednávané věci je následná žádost žalobkyně o likvidaci tabákových nálepek. Žalobkyně konkrétně dne 9. 2. 2016 požádala podle § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních, v rozhodném znění, o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek nalepených na jednotkových baleních cigaret WIN WIN, které žalobkyně uhradila v roce 2015 (viz bod [1] výše). Současně požádala o vrácení spotřební daně za tato zlikvidovaná jednotková balení cigaret.

[3] Celní úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správní orgán prvního stupně“) rozhodnutím ze dne 4. 3. 2016, čj. 26571/2016-610000-39, řízení zastavil z důvodu, že se jedná o zjevně právně nepřipustné podání ve smyslu § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Za nepřipustné ve smyslu citovaného ustanovení je nutné považovat i podání obsahující žádost, které není možné ze zákona vyhovět. Správní orgán prvního stupně prověřil daňové doklady prokazující uvedení celkem 50.000 jednotkových balení cigaret WIN WIN RED KS 72.00 P a celkem 50.000 jednotkových balení cigaret WIN WIN BLUE KS 72.00 P do volného daňového oběhu, které byly označené tabákovými nálepkami, jež odebral daňový subjekt – obchodní společnost JAS ČR, a. s. (*poznámka NSS*: dnes GGT CZ, a.s.) jako odběratelka. Správní orgán prvního stupně přitom zjistil, že uvedené tabákové výrobky (cigarety) byly vyrobeny a uvedeny do volného daňového oběhu daňovým subjektem TABAKUS GROUP a.s. na základě rámcové smlouvy na výrobu a dodávku tabákových výrobků uzavřené mezi tímto výrobcem a žalobkyní jako odběratelkou. Odebrané tabákové nálepky byly za účelem značení předmětných jednotkových balení předány výrobcí v rozporu s § 118 odst. 9 zákona o spotřebních daních. Podle správního orgánu prvního stupně je zřejmé, že odběratelka (žalobkyně) předmětné tabákové výrobky nevyrobila, nedovezla ani nedopravila z jiného členského státu, a nesplnila tak podmínky pro uplatnění § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních, v tehdy účinném znění. Z tohoto důvodu správní orgán prvního stupně jako pověřený správce daně není oprávněn žádosti žalobkyně vyhovět.

[4] Proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podala žalobkyně odvolání. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím ze dne 4. 5. 2016 rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změnil tak, že se žádost žalobkyně o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek na jednotkových baleních cigaret zamítá.

[5] Žalovaný uvedl, že žalobkyně svoji žádost o úřední asistenci při zničení tabákových nálepek sice učinila jako k tomuto úkonu potenciálně oprávněná osoba, neboť byla faktickou odběratelkou tabákových nálepek, ale její žádost se dotýká výrobků (cigaret), které ani nevyrobila, ani nedovezla a ani nedopravila z jiného členského státu ve smyslu § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních. Žalovaný odmítl názor žalobkyně, že by měla být považována za výrobce ve smyslu tohoto ustanovení, protože se na výrobě „podílela“ a cigarety, ke kterým vlastní ochrannou známku, byly prodávány pod jejím jménem. Žádná z těchto skutečností žalobkyni do pozice výrobce nestaví, neboť žalobkyně výrobu cigaret pouze zadala (objednala). Výroba sice byla provedena podle specifického zadání žalobkyně, ale ve skutečnosti jinou osobou – obchodní společností TABAKUS GROUP a.s. To je zřejmé i z rámcové smlouvy na výrobu a dodávku tabákových výrobků, uzavřené mezi žalobkyní a společností TABAKUS GROUP a.s. dne 14. 4. 2015, v jejímž čl. I odst. 1.1 se jasně upravuje, že žalobkyně jako odběratelka má zájem od jmenované společnosti jako od dodavatelky odebírat zboží, které dodavatelka podle specifikace žalobkyně vyrobí. V čl. I odst. 1.2 je pak sjednáno, že žalobkyně dodavatelce pro vyrobení předmětného zboží ničeho nedodává a nejedná se tak o dílo. Žalovaný sice souhlasil s názorem žalobkyně, že jí ze stejného důvodu, z jakého je nyní „nevyhověno“ její žádosti (nevystupování v řízeních jako výrobce), neměly být vůbec vydány tabákové nálepky a předtím ani neměl být akceptován její návrh na stanovení ceny cigaret pro konečného spotřebitele. Příslušný správce daně (celní úřad) měl v rámci zjišťování rozhodných skutečností, resp. při ověřování existence podmínek řízení před vydáním platebního příkazu vyměřujícího hodnotu tabákových nálepek a před závazným stanovením cen pro koncového spotřebitele zkoumat postavení žalobkyně. Podle žalovaného však nelze akceptovat názor žalobkyně, že když celní úřad takto nepostupoval a žadatelka byla doposud (při vydání platebního výměru a odběru tabákových nálepek a předtím při stanovení cen) brána (nesprávně) za výrobce cigaret, měla by být za ni (resp. za odběratele, který výrobky vyrobil) považována i nyní.

[6] Žalovaný nicméně shledal důvodnou námitku žalobkyně, že její žádost o úřední dozor nad likvidací tabákových nálepek nelze za zjevně právně nepřipustné podání ve smyslu § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Žádost tedy měla být správním orgánem prvního stupně zamítnuta. Žalovaný proto napadené rozhodnutí daňového řádu změnil.

II. Posouzení věci krajským soudem

[7] Proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně podala žalobu, kterou Krajský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Uvedl, 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*. Vzhledem k tomu, že definice odběratele odkazuje na další pojmy, konkrétně na výrobce, oprávněného příjemce a osobu pověřenou k odebrání tabákových, je nutné zjistit, zda žalobkyně naplnila některou z uvedených kategorií, konkrétně zda je možné, aby byla považována za výrobce, čehož se ostatně domáhala. 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 § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních, a nikoli podmínkou pro naplnění kategorie *výrobce*. 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, která v čl. 6 za výrobce považuje fyzickou nebo právnickou osobu usazenou v Unii, která *zpracovává tabák na tabákové výrobky* určené k maloobchodnímu prodeji.

[8] Z rámcové smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a společností TABAKUS GROUP 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 TABAKUS GROUP a.s. se podílela na výrobě požadovaných tabákových výrobků, dokonce odpovídala za výrobní proces. 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. V takovém případě nemohl žalovaný, potažmo správní orgán prvního stupně, žádosti o stanovení úředního dozoru vyhovět, neboť o ni nežádal oprávněný subjekt. Ačkoli v minulosti správní orgán prvního stupně považoval žalobkyni za výrobce (byť v souvislosti s jinými ustanoveními zákona), nemůže žalobkyně trvat na udržování protiprávní praxe.

III. Obsah kasační stížnosti

[9] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodu nezákonnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[10] Stěžovatelka v první řadě považuje za nezákonný právní závěr krajského soudu, že nesplňuje podmínku odběratele, resp. výrobce podle § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních, jelikož neodpovídá definici obsažené v čl. 6 směrnice 2011/64/EU. Stěžovatelka se domnívá, že podmínku výrobce jakožto odběratele podle § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních nelze vykládat tak striktně formalisticky, jak to činí krajský soud. Nemělo by být odhlíženo od skutečnosti, že je to právě stěžovatelka, kdo zavinil příčinu k výrobě předmětných cigaret tím, že je nechala zhotovit u externí společnosti TABAKUS GROUP a.s., přičemž tyto cigarety byly určeny výhradně pro stěžovatelku na základě požadavků, které si sama stanovila, a k uvedení na trh a prodeji došlo výlučně pod její firmou, přičemž na krabičkách těchto cigaret byla stěžovatelka označena jako prodejce. Stěžovatelka společnosti TABAKUS GROUP a.s. zadala své požadavky na složení, vzhled krabičky a umožnila užití své tehdejší ochranné známky „JAS WORKS“. Stěžovatelka rovněž požádala správní orgán prvního stupně o stanovení pevných cen cigaret pro konečného spotřebitele. Co je však nejpodstatnější, veškerou výrobu těchto cigaret stěžovatelka sama financovala. Nelze mít pochyb o tom, že nebýt všech shora uvedených činností stěžovatelky, cigarety WIN WIN by vůbec nevznikly a ke zpracování tabáku na tabákové výrobky společnosti TABAKUS GROUP a.s. by nikdy nedošlo. Rovněž to byla stěžovatelka, kdo se v rámcové smlouvě na výrobu a dodávku tabákových výrobků

uzavřené se společností TABAKUS GROUP a.s. zavázal k platbě spotřební daně a odběru tabákových nálepek. Celkovou situaci je tedy nutno ve světle všech shora uvedených skutečností chápat tak, že výrobcem cigaret WIN WIN je stěžovatelka, která pouze jeden dílčí úkon z procesu výroby nechala provést externí společností, která se zavázala tento úkon provést na základě jejích pokynů, za její finance a výlučně pro ni. Společnost TABAKUS GROUP a.s. tak v daném případě byla pouhým externím zpracovatelem dílčího úkonu, který zadala stěžovatelka, nelze o ní tedy bez dalšího uvažovat jako o samostatném výrobcí cigaret WIN WIN tak, jak to chápe žalovaný a krajský soud.

[11] Stěžovatelka dále uvádí, že nelze vyvozovat záměr zákonodárce řídit se výhradně restriktivní definicí výrobce obsaženou v čl. 6 směrnice 2011/64/EU, když tuto definici do zákona o spotřebních daních dosud nezpracoval. Na rozdíl od jiných definic obsažených ve směrnici 2011/64/EU týkajících se cigaret a tabákových výrobků a požadavků na jejich složení český zákonodárce definici pojmu „výrobce“ do zákona o spotřebních daních nepromítl, a to přesto, že zde tato definice absentuje. V zákoně o spotřebních daních však nadále zůstala ponechána definice pojmu „výroba“, když § 3 písm. b) bod 1 stanoví, že výrobou je proces, při kterém výrobek vznikne. Z uvedeného pak logicky vyplývá, že výrobcem je ten, kdo se na daném procesu podílí tak, že konkrétnímu výrobku umožní vzniknout do takové podoby, v jaké je následně uváděn na trh. Takováto širší konstrukce nikterak neodporuje definici „výrobce“ obsažené v čl. 6 směrnice 2011/64/EU, když tuto v sobě zahrnuje, cíl zůstává zachován, avšak v souladu s vnitrostátní volností umožňuje její širší užití. Pokud tedy zákonodárce výslovně definici pojmu „výrobce“ ze směrnice 2011/64/EU do zákona o spotřebních daních nepřevzal, nelze s ohledem na definici pojmu výroba v § 3 písm. b) bod 1 zákona o spotřebních daních, usuzovat, že jeho záměrem bylo dosavadní pojem výrobce vycházející z jasně definovaného pojmu „výroby“ zúžit na znění obsažené v této směrnici. To, že je pojem „výroba“ nutno chápat v širším smyslu, potvrdil rovněž Ústavní soud v nálezu ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97. Skutečnost, že výklad pojem „výroba“ podmiňuje výklad pojmu „výrobce“ je pak zřejmé z usnesení Nejvyššího soudu ze dne 12. 10. 2010, sp. zn. 7 Tdo 1140/2010. Stěžovatelka tak nesouhlasí s tím, že postup správního orgánu prvního stupně spočívající v tom, že stěžovatelku v minulosti považoval za výrobce, a tudíž i za odběratele, byl protiprávní. Nadto, i kdyby se mělo dostat restriktivnímu pojmu výrobce tak, jak jej stanoví čl. 6 směrnice 2011/64/EU, je nutno dojít k závěru, že i tuto podmínku stěžovatelka splňuje, když pouhá skutečnost, že jeden dílčí úkon výroby (který však sama vymyslela, iniciovala, financovala a poskytla k němu veškerá potřebná oprávnění) zadala externí společnosti, neznamená, že by sama výrobcem ve smyslu tohoto ustanovení nebyla.

[12] S ohledem na skutečnost, že zákonodárce nepřevzal do zákona o spotřebních daních definici výrobce obsaženou v čl. 6 směrnice 2011/64/EU, stěžovatelka nemůže souhlasit se závěrem krajského soudu, že pojem výrobce *není* neurčitým právním pojmem, jehož význam by mohl objasnit sám správní orgán. Neurčitým pojmem je obecný pojem, který musí být vždy vykládán jen ve vztahu k určité konkrétní situaci. Takovým pojmem je dozajista i pojem „výrobce“ obsažený v zákoně o spotřebních daních, který na rozdíl od jiných pojmů (odběratel, oprávněný příjemce, provozovatel daňového skladu, výroba, dovoz, vývoz) není v § 3 tohoto zákona nikterak vymezen – je tedy nepochybné, že záměrem zákonodárce bylo správnímu orgánu ponechat jistou míru volnosti pro

posouzení tohoto daňového subjektu v souvislosti s tím, zda tento naplní definici výroby obsaženou v § 3 zákona o spotřebních daních.

[13] Ačkoli má stěžovatelka za to, že se nachází v postavení výrobce a tím i odběratele podle zákona o spotřebních daních, za nezákonný považuje i závěr krajského soudu spočívající v tom, že v daném případě je na místě uplatnit zásadu legality před zásadou legitimního očekávání. Podle krajského soudu v případě stěžovatelky mělo dojít ke kolizi správní praxe, která byla aplikována toliko u ní, kdy se stěžovatelkou bylo v jednotlivých případech zacházeno jako s výrobcem, ačkoli pro to nebyly splněny zákonné podmínky. Stěžovatelka podotýká, že v jednom a tom samém skutkově totožném případě cigaret, o jejichž likvidaci pod úředním dozorem žádala:

- 1) správní orgán prvního stupně sdělením o zaregistrování nových cen ze dne 10. 2. 2015 akceptoval návrh stěžovatelky na stanovení pevných cen cigaret pro konečného spotřebitele;
- 2) správní orgán prvního stupně platebním výměrem ze dne 17. 6. 2015, uložil stěžovateli povinnost zaplatit hodnotu tabákových nálepek ve výši 4.754.032,- Kč;
- 3) tabákové nálepky uvedené v bodu 2) byly stěžovateli bez jakýchkoli problémů vydány;
- 4) rozhodnutím správního úřadu prvního stupně ze dne 4. 3. 2016 bylo řízení o žádosti stěžovatelky o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek uvedených v bodu 2) zastaveno z důvodu, že jí nebylo přiznáno postavení odběratele ve smyslu § 118 odst. 4 zákona o spotřebních daních;
- 5) stěžovateli byla dne 23. 3. 2016 – tj. až poté, co došlo ze strany správního orgánu prvního stupně k postupu pod bodem 4) – za vrácení 174 kusů poškozených a 121 kusů nepoužitých tabákových nálepek na základě rozhodnutí správního orgánu prvního stupně ze dne 10. 3. 2016 vrácena spotřební daň zaplacená na základě platebního výměru specifikovaného v bodu 2);
- 6) stěžovatelka podala správnímu orgánu prvního stupně podnět k nařízení přezkoumání platebního výměru uvedeného v bodu 2). Tento podnět byl postoupen žalovanému, který o výsledku přezkoumání tohoto podnětu vyrozuměl stěžovatelku sdělením ze dne 15. 7. 2016. Podle jeho závěru napadený platební výměr není v rozporu se zákonem o spotřebních daních ani v rozporu s daňovým řádem, když se stěžovatelka postavila *de facto* do role osoby, které zákon o spotřebních daních stanovuje i povinnosti; jiná osoba než daňový subjekt tabákové nálepky neodebrala, proto ani nemůže být nikomu uložena povinnost uhradit hodnotu tabákových nálepek.

[14] Z uvedeného je zřejmé, že pouze v jednom ze šesti výše vyjmenovaných bodů správní orgán stěžovatelce postavení odběratele podle zákona o spotřebních daních nepřiznal, a to v situaci pod bodem 4) – tedy nikoli v případě chronologicky nejmladším (což by spíše odpovídalo jeho tvrzení o tom, že si uvědomil předchozí nezákonný postup). Nelze se tak ztotožnit se závěrem krajského soudu, že se v ostatních pěti případech, ve kterých žalovaný stěžovatelce postavení odběratele, resp. výrobce přiznával, jednalo o „ojedinělý exces“, jak uvádí krajský soud. Nelze ani souhlasit se závěrem krajského soudu, že se v daném případě nejednalo o plošně aplikovanou správní praxi, ale o praxi, která byla aplikována toliko u stěžovatelky. V dané situaci se totiž stěžovatelka ocitla zejména z důvodu legislativní mezery, která je dána právě definicí odběratele v § 118 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Je velice nepravděpodobné, že by stěžovatelka byla jediným

obchodníkem s tabákovými výrobky, který zadává dílčí zpracování zakázky jinému tuzemskému subjektu, a zároveň je v rámci své činnosti „zvyklý“ za odebrané výrobky platit spotřební daň – stěžovatelka má za to, že se nejedná o tak specifické skutkové okolnosti, jak uvádí krajský soud. Závěr o tom, že výše popsaná správní praxe byla aplikována pouze v případě stěžovatelky, tak není ničím relevantním podložen. Příklad, kdy žalovaný, potažmo správní orgán prvního stupně nepřiznal stěžovateli postavení odběratele, nelze chápat odděleně a izolovaně od předchozích rozhodnutí správního orgánu, které se stěžovatelkou jako s odběratelem zacházely, ale nutno tyto brát v návaznosti na předchozí rozhodnutí týkající se skutkově totožného případu jedněch a těch samých cigaret a jedněch a těch samých tabákových nálepek, v rámci kterého by měla být v souladu se zásadou legitimního očekávání, právní jistoty, zákazem libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení praxe správního orgánu konzistentní a neměnná. Stěžovatelka má za to, že krajský soud měl přihlídnout k tomu, že stěžovatelka po podání žádosti o úřední dozor nad likvidací tabákových nálepek oprávněně spoléhala na to, že k ní bude přístupováno stejně jako při úkonech, které vedly k odběru tabákových nálepek. Tím, že vůči stěžovateli bylo postupováno odlišným způsobem, je zasahováno do jejího práva vlastnit majetek garantovaného v čl. 11 Listiny základních práv a svobod, jelikož tímto postupem stěžovatelce vznikla škoda spočívající v hodnotě takto zaplacených tabákových nálepek, která byla pro stěžovatelku svého času téměř likvidační. Správní orgán prvního stupně buď neměl stěžovatelce vůbec umožnit odebrat tabákové nálepky a zaplatit jejich hodnotu, čímž by stěžovatelce škoda nevznikla, nebo za situace, že toto umožnil, by měl stěžovatelce rovněž umožnit tyto tabákové nálepky nalepené na jednotlivých baleních zničit pod úředním dozorem.

[15] Závěrem stěžovatelka podotýká, že postup nastiňovaný žalovaným, potažmo krajským soudem v rámci ústního jednání dne 14. 12. 2018 spočívající v tom, že žádost o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek a následný nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek dnem jejich zničení lze uplatnit prostřednictvím společnosti TABAKUS GROUP a.s., které stěžovatelka zpracování cigaret WIN WIN zadala, je pro stěžovatelku nepřipustný z následujících důvodů, které musí být pochopitelné pro každý podnikatelský subjekt:

- riziko komplikací při vymáhání peněz za tabákové nálepky v případě ukončení činnosti společnosti TABAKUS GROUP a.s.,
- stejně velké riziko v případě ukončení spolupráce mezi stěžovatelkou a společností TABAKUS GROUP a.s. Z vlastní zkušenosti stěžovatelka ví, že vrácení tabákových nálepek je organizačně i časově velmi náročný proces, který by obchodní partner mohl odmítnout řešit. Stačilo by jen nedodržet některou ze zákonem stanovených lhůt a peníze vydané za tabákové nálepky by stěžovatelka již neviděla.

[16] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka dále uvedla, že postup správního orgánu prvního stupně a jeho aprobece soudem prvního stupně vedou ke vzniku zřejmé nespravedlnosti a ke vzniku chaosu při aplikaci práva vůči stěžovateli. Stěžovatelka v této souvislosti zdůrazňuje, že žádost o úřední dozor by nikdy nebyla nucena podat, pokud by jí předtím jakožto výrobci tabákových výrobků správní orgán prvního stupně příslušné tabákové nálepky nevydal, a že stěžovatelka byla správním orgánem prvního stupně považována za výrobce tabákových výrobků pro účely návrhu na určení pevných cen cigaret pro konečné spotřebitele, při prodeji dotčených nálepek a také při vrácení spotřební

daně zaplacené za nepoužité nálepky. To vede k absurdnímu závěru, kdy stát (správní orgán, správce daně), který se dopustí právního pochybení tím, že vybere daň od osoby, která není vůbec osobou povinnou k dani, se následně začne dovolávat formálního jazykového výkladu (běžného) zákona (jmenovitě zákona o spotřebních daních), vedoucího k závěru, že stát si může takto neoprávněně vybranou daň ponechat, místo toho, aby tento zákon interpretoval v souladu s ústavními předpisy (jmenovitě s ústavně garantovaným právem vlastnit majetek a imperativem ukládání daní a poplatků pouze na základě zákona) a právními principy (zejména zásadou legitimního očekávání), a tedy podstatně a protiprávně zasáhne do sféry stěžovatelky a jejích právním řádem garantovaných práv. Právní názor zastávaný správním soudem je tak dle přesvědčení stěžovatelky:

- v rozporu se zásadami správy daní (jmenovitě s § 1 odst. 2 daňového řádu a § 5 odst. 2 daňového řádu, neboť v případě stěžovatelky byla postupy předchozích orgánů uplatněna moc k zákonem neuznanému účelu, tj. k výběru daně od osoby nepovinné k dani, a rovněž také v rozporu se zásadami vyjádřenými v § 7 odst. 2 a § 8 odst. 2 daňového řádu;
- v rozporu s obecnými právními principy (jmenovitě se zásadou legitimního očekávání a zásadou, že nikdo – ani stát – nesmí těžit ze svého předchozího protiprávního jednání, kdy daň vybral od osoby nepovinné k dani);
- v rozporu s ústavně garantovanými právy stěžovatelky, jmenovitě s čl. 11 Listiny základních práv a svobod;
- v rozporu s účelem zákona o spotřebních daních (účelem ustanovení § 122 odst. 7 zákona nepochybně nebylo bránit vrácení neoprávněně vybrané daně); a
- v rozporu s ustanoveními daňového řádu, která je třeba aplikovat na postup správního orgánu prvního stupně při vyřizování žádosti o úřední dozor.

Stěžovatelka v dalších částech doplnění kasační stížnosti uvádí ke shora uvedeným bodům bližší argumentaci, kterou však kasační soud již pro stručnost na tomto místě nerekapituluje.

IV. Vyjádření žalovaného

[17] Žalovaný ke kasační stížnosti podal obsáhlé vyjádření. Ačkoliv pojem výrobce tabákových výrobků není přímo definován v zákoně o spotřebních daních, v tomto právním předpise je vymezen pojem výroba [§ 3 písm. s) citovaného zákona, dříve písm. t) téhož ustanovení]. Nadto je zásadní, že tabákové výrobky, jako vybrané výrobky, se mohou vyrábět výhradně v podniku na výrobu vybraných výrobků (v daňovém skladu), jak je zakotveno v §19 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Provozovatelem daňového skladu je pak právnická nebo fyzická osoba, které bylo uděleno povolení k provozování daňového skladu. Žalovaný má tedy za to, že je-li jedinou legální cestou výroby tabákových výrobků jejich výroba v daňovém skladu (režim podmíněného osvobození od daně), pak provozovatel daňového skladu může být ve smyslu zákona o spotřebních daních jediným legálním výrobcem takových výrobků na území ČR. Je to osoba, která je na základě příslušného povolení odpovědná za výrobu vybraných výrobků, je daňovým subjektem, tj. osobou odpovědnou za spotřební daň z důvodu jejich výroby (vznik daňové povinnosti – § 8 zákona o spotřebních daních). Jiná osoba se z hlediska správy spotřebních daní za legálního výrobce v rozhodném *veřejnoprávním* smyslu zákona o spotřebních daních nepovažuje, byť by se na procesu samotné výroby jakkoli *soukromoprávně* podílela

(např. financováním výroby, zadáváním zakázky, nebo slovy stěžovatelky „*zavdáním příčiny k výrobě předmětných cigaret*“ apod.) a podle jiných právních předpisů by za výrobce mohla být považována.

[18] Stanoví-li § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních, že žádost o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek se může vztahovat pouze na výrobky, které *odběratel* vyrobil (dovoz a doprava z jiného členského státu na danou věc nedopadá), pak nelze než výrobce na území ČR vztahovat pouze k provozovateli daňového skladu, který má pak povinnost značit tabákové výrobky tabákovými nálepkami (§ 114 odst. 3 zákona o spotřebních daních) a může tak činit pouze v daňovém skladu (§ 116 odst. 3 zákona o spotřebních daních). Tyto závěry jasně vycházejí ze systematického výkladu § 118 a 122 zákona o spotřebních daních. I z důvodu jednoznačného určení osoby povinné značit tabákové výrobky, a tedy z důvodu určení konkrétního plátce spotřební daně z tabákových výrobků, nemůže být osoba výrobce vykládána tak široce, jak navrhuje stěžovatelka. Ačkoliv v daňovém řízení se stěžovatelkou došlo k pochybení ze strany správce daně při určení osoby výrobce při přijetí návrhu na stanovení ceny pro konečného spotřebitele i při přijetí objednávky tabákových nálepek, nelze stěžovatelku považovat za výrobce a dále udržovat stav, který je v rozporu s právními předpisy.

[19] Je nerozhodným argument, že pokud (soukromoprávně) zadá stěžovatelka zpracování vlastních cigaret zahraničnímu subjektu, bude dále (veřejnoprávně) odběratelem z titulu dovozce, a pokud zadá (soukromoprávně) zpracování výrobku tuzemskému výrobcí, již nebude (veřejnoprávně) splňovat definici odběratele. Obchodně-právní závazky jsou předmětem vztahů *soukromoprávních*, které nemusí mít na *veřejnoprávní* daňovou oblast žádné dopady. Obě roviny jsou zřetelně paralelní a jen rovina *veřejnoprávní* (naplnění pojmu *odběratel* podle § 118 odst. 4 zákona o spotřebních daních) je rozhodná. Pokud by tedy stěžovatelka skutečně soukromoprávně zadala výrobu tabákových výrobků osobě se sídlem nebo místem podnikání v jiném státě, nestala by se odběratelem tabákových nálepek z důvodu, že zadala takovou výrobu, ale z důvodu, že tabákové výrobky dovezla nebo dopravila z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od daně (za předpokladu, že by k tomu měla příslušné oprávnění) a tabákové nálepky s příslušnými veřejnoprávními dopady by pro ně v postavení *odběratele* odebrala. Žalovaný tedy nespátňuje legislativní mezeru při výkladu § 118 odst. 4 zákona o spotřebních daních, jak je uvedeno v kasační stížnosti stěžovatelky.

[20] Žalovaný nespochybňuje, že měl správce daně prvního stupně v řízeních předcházejících žádosti stěžovatelky o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek důkladně prověřit, z jakého právního titulu stěžovatelka podala návrh na stanovení ceny pro konečného spotřebitele a objednávku tabákových nálepek, nicméně není možné akceptovat, že toto pochybení vychází pouze z jednání správce daně. Obchoduje-li stěžovatelka s tabákovými výrobky, měla by být rovněž seznámena s příslušnými právními předpisy. Jak bylo uvedeno výše, ze zákona o spotřebních daních jednoznačně vyplývá, kdo může vyrábět tabákové výrobky a kdo je tedy výrobcem. Ostatně tato skutečnost nemůže být stěžovatelce neznámá, když byla v minulosti sama provozovatelkou daňového skladu a musela tak znát práva a povinnosti vyplývající z tohoto oprávnění. Stěžovatelka podle žalovaného nese na celé situaci taky svůj podíl viny a nelze se odvolávat ani na neznalost zákona, ani na stěžovatelkou pojatý široký výklad pojmu „výrobce“. Skutečnost,

že stěžovatelka není výrobce, vyplynula teprve z daňových dokladů, které byly vystaveny společností TABAKUS GROUP, a.s. při uvedení tabákových výrobků do volného daňového oběhu oběhu (časově tedy až po vyřízení návrhu na stanovení ceny pro konečného spotřebitele i po vydání platebního výměru na povinnost uhradit hodnotu tabákových nálepek). Uvedené skutečnosti byly zjištěny při místním šetření u společnosti TABAKUS GROUP a.s. (viz protokol ze dne 12. 2. 2016).

[21] Stěžovatelka rovněž namítá, že se správce daně nepostavil ke skutečnosti, že pokud stěžovatelka není výrobcem, nemůže být ani plátcem spotřební daně, a proto je podle ní zřejmé, že daň byla vybrána neoprávněně. Stěžovatelka je toho názoru, že její žádost měla být posouzena jako žádost o vrácení přeplatku podle § 155 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný k této námitce konstatuje, že otázka vyměření daně z tabákových výrobků není předmětem tohoto řízení. Navíc je nutné dodat, že skutečnost, že byla stěžovatelce stanovena daň platebním výměrem, který nebyl zrušen ani změněn, nemůže zakládat nárok na vrácení přeplatku podle daňových předpisů.

V. Právní posouzení Nejvyšším správním soudem

[22] Kasační stížnost je včasná, podaná osobou oprávněnou a přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[23] Kasační stížnost je důvodná.

[24] Projednávaná věc vyvolává dvě otázky, se kterými se soud musel vypořádat. Předně se jedná o otázku, koho lze považovat za *výrobce* ve smyslu zákona o spotřebních daních. Druhý problém se pak týká řešení specifické skutkové a procesní situace v projednávané věci, tj. otázky, jak řešit důsledky skutečnosti, že *správní orgány po určitou dobu se stěžovatelkou jednaly jako s výrobcem*, ačkoliv jím stěžovatelka podle názoru soudu (viz dále) nebyla.

[25] Podle § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném v době vydání rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2016, [o]dběratel může požádat pověřeného správce daně o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek nalepených na jednotkových baleních. Žádost se může vztahovat pouze na výrobky, které odběratel vyrobil, dovezl nebo dopravil z jiného členského státu. Úředním dozorem se rozumí účast úřední osoby pověřeného správce daně při zničení tabákových nálepek nalepených na jednotkových baleních, které na své náklady zajistí odběratel. Zničení tabákových nálepek pod úředním dozorem lze provést pouze na daňovém území České republiky. Pověřený správce daně je povinen této žádosti vyhovět s tím, že den, hodina, místo a způsob zničení tabákových nálepek budou stanoveny dohodou. Odběrateli vzniká nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek dnem zničení tabákových nálepek pod úředním dozorem. Nárok na vrácení lze uplatnit pouze tehdy, jestliže byla hodnota tabákových nálepek již uhrazena.

[26] Pojem „odběratel“, resp. tato legislativní zkratka je stanovena v § 118 odst. 4 zákona o spotřebních daních: *Výrobce, oprávněný příjemce, dovozce nebo osoba pověřená k odběru*

tabákových nálepek podle odstavce 3 (dále jen „odběratel“) jsou povinni si v objednávce sami vypočítat hodnotu odpovídající vyšší daňové povinnosti objednaných tabákových nálepek (podtržení přidáno). Z citovaného ustanovení tak vyplývá, že zákon o spotřebních daních za odběratele považuje výrobce, oprávněného příjemce, dovozce nebo osobu pověřenou k odběru tabákových nálepek podle odstavce 3 tohoto ustanovení.

[27] V projednávané věci je mezi účastníky sporné, zda stěžovatelka je odběratelem, resp. konkrétně, zda je výrobcem ve smyslu § 122 odst. 7 ve spojení s § 118 odst. 4 zákona o spotřebních daních (není přitom sporu o tom, že stěžovatelka není oprávněným příjemcem, dovozcem nebo osobou pověřenou k odběru tabákových nálepek ve smyslu § 118 odst. 4 zákona o spotřebních daních).

[28] Zákon o spotřebních daních definici výrobce výslovně nestanoví. Ustanovení § 3 písm. t) tohoto zákona obsahuje [dnes viz písm. s) téhož ustanovení zákona] definici výroby. Podle tohoto ustanovení se pro účely zákona o spotřebních daních výrobou rozumí *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 § 45 odst. 12,*
- 3. z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12.*

[29] *Vybraným výrobkem* se podle § 1 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních rozumí minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty a tabákové výrobky. *Tabákovými výrobky* se podle § 101 odst. 2 téhož zákona pak rozumí cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření.

[30] Krajský soud z citovaných ustanovení dovodil, že žádost o úřední dozor podle § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních 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*. Definici *výroby* ve smyslu § 3 písm. t) [dnes písm. s)] zákona o spotřebních daních nelze zaměňovat s výrobcem, neboť podmínka výroby konkrétního produktu je druhou podmínkou aplikace § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních, a nikoli podmínkou pro naplnění kategorie *výrobce*. Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem krajského soudu ztotožňuje.

[31] Nejvyšší správní soud předně nesouhlasí s názorem stěžovatelky, která poukazuje na skutečnost, že zákonodárce výslovně definici pojmu „výrobce“ ze směrnice 2011/64/EU do zákona o spotřebních daních nepřevzal, a dovozuje z ní, že nelze s ohledem na definici pojmu výroba v § 3 písm. t) bod 1 zákona o spotřebních daních, usuzovat, že záměrem zákonodárce bylo dosavadní pojem výrobce vycházející z jasně definovaného pojmu „výroby“ zúžit na znění obsažené v této směrnici. Podle stěžovatelky je třeba pojem „výroba“ chápat v širším smyslu.

[32] Směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. 6. 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků je jedním z předpisů Evropské unie, které zákon o spotřebních

daních v souladu s § 1 tohoto zákona zpracovává. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu upozorňuje na skutečnost, že čl. 6 směrnice č. 2011/64/EU definuje pojem *výrobce* zcela jednoznačně: *Za výrobce se považuje fyzická nebo právnická osoba usazená v Unii, která zpracovává tabák na tabákové výrobky určené k maloobchodnímu prodeji* (podtržení přidáno). Z obsahu směrnice se nepodává nic o tom, že by členské státy mohly tento pojem definovat ve svých právních úpravách i jinak. Pojem výrobce v zákoně o spotřebních daních je tak třeba vykládat ve světle znění a účelu směrnice 2011/64/EU, neboť do tohoto zákona byla citovaná směrnice vnitrostátním zákonodárcem provedena. Z formulace „osoba ..., která zpracovává tabák na tabákové výrobky“ (v anglickém znění směrnice „person ... who converts tobacco into manufactured products“, ve francouzském znění „la personne ... qui transforme le tabac en produits manufacturés“, v německém znění „Person, die Tabak zu für ... bestimmten Tabakwaren verarbeitet“) vyplývá, že definice míří na osobu, která fyzicky vyrábí, tj. přímo zpracovává (přetváří) tabák na tabákové výrobky.

[33] Jak správně konstatoval krajský soud, z rámcové smlouvy uzavřené mezi stěžovatelkou a společností TABAKUS GROUP a.s., na základě které byly předmětné cigarety vyrobeny, nevyplývá, že by stěžovatelka jakkoli zpracovávala tabák na tabákové výrobky. Naopak je zcela zřejmé, že pouze společnost TABAKUS GROUP a.s. se podílela na výrobě požadovaných tabákových výrobků, dokonce odpovídala za výrobní proces. Poskytnutí souhlasu s užíváním ochranných známek, kterými stěžovatelka disponovala, nelze považovat za zpracovávání tabáku na tabákové výrobky ve smyslu definice čl. 6 směrnice 2011/64/EU. Z těchto důvodů proto stěžovatelka 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.

[34] Nadto je třeba podotknout, že tabákové výrobky, jako vybrané výrobky, se mohou vyrábět výhradně v podniku na výrobu vybraných výrobků (v daňovém skladu), jak je stanoveno v §19 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Provozovatelem daňového skladu je pak právnická nebo fyzická osoba, které bylo uděleno povolení k provozování daňového skladu. Touto osobou byla v projednávané věci společnost TABAKUS GROUP a.s., nikoliv stěžovatelka.

[35] Žalovaný tedy argumentuje, že správní orgány nemohly žádosti o stanovení úředního doзору vyhovět, neboť o něj nežádal oprávněný subjekt (stěžovatelka není výrobcem ve smyslu § 122 odst. 7 ve spojení s § 118 odst. 4 zákona o spotřebních daních). Nejvyšší správní soud s tímto závěrem v projednávané věci nesouhlasí, a to s ohledem na specifické skutkové a procesní okolnosti tohoto případu.

[36] Nelze totiž odhlédnout od skutečnosti, že v minulosti správní orgán prvního stupně považoval stěžovatelku za výrobce. Stěžovatelka dne 6. 2. 2015 podala u celního úřadu návrh na stanovení cen cigaret WIN WIN pro konečného spotřebitele ve smyslu § 103 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Podle tohoto ustanovení návrh na stanovení cen podává mj. právě výrobce. Celní úřad návrhu stěžovatelky vyhověl, tudíž ji za výrobce považoval, a sdělením ze dne 10. 2. 2015 ji informoval o zaregistrování nových cen předmětných cigaret. Dne 9. 4. 2015 stěžovatelka u celního úřadu učinila objednávku

tabákových nálepek podle § 116 a § 118 zákona o spotřebních daních. Hodnotu (cenu) 100.296 kusů tabákových nálepek ve výši 4.754.032 Kč, uloženou stěžovatelce k zaplacení následně vydaným platebním příkazem celního úřadu ze dne 17. 6. 2015, stěžovatelka uhradila a tabákové nálepky odebrala. I při přijetí objednávky tabákových nálepek tak správní orgán stěžovatelku považoval za výrobce, v opačném případě by jí nemohl tyto tabákové nálepky vydat. Stěžovatelka v kasační stížnosti v této souvislosti argumentuje legitimním očekáváním.

[37] Princip ochrany tzv. legitimního očekávání je v judikatuře soudů České republiky v čele s Ústavním soudem uznáván jako součást souboru základních principů demokratického právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky). Pro účely posouzení lze poznamenat, že tento princip je v oboru správního práva úzce spojen s principy ochrany právní jistoty, spravedlivosti a předvídatelnosti aktů veřejné moci a důvěry v ně a s principem zákazu libovůle [srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 12/14, podle kterého: „[p]ro demokratický právní stát je charakteristický princip právní jistoty, spočívající mimo jiné v tom, že právní pravidla budou jasná a přesná a budou zajišťovat, že právní vztahy a jejich důsledky zůstanou pro adresáty pravidel předvídatelné. Závazky a sliby, které na sebe stát vezme vůči jednotlivcům, by měly být dodržovány (princip legitimního očekávání).“].

[38] Ideovým základem konceptu ochrany legitimního očekávání je přesvědčení, že ti, kdo jednájí v oprávněné důvěře v existující právo, resp. v právo, jak se jim s přihlédnutím k okolnostem a dobré víře obsahově jeví, by neměli být zklamáni ve svých očekáváním, že v souladu s právem jednájí a že jejich jednání také právo demokratického právního státu nakonec poskytne svou ochranu. V nejtýpčtější podobě se ochrana legitimního očekávání, ve vazbě na ochranu právní jistoty, v oboru správního práva upíná k vázanosti správy vlastní ustálenou správní praxí, ustáleným výkladem procesních i hmotných právních pravidel, veřejně deklarovanou politikou v mezích správního uvážení, interní výkladovou či aplikační směrnici, anebo k závaznosti konkrétního a kvalifikovaného ujištění o právu či procesním postupu, poskytnutého orgánem veřejné moci adresátu jeho správy. V českých právních předpisech se výslovně o ochraně legitimního očekávání sice nehovoří, tento princip je však základem některých specifických forem činnosti veřejné správy (např. v podobě institutu závazného posouzení podle § 132 a násl. daňového řádu), a promítá se též do základních zásad činnosti správních orgánů (např. povinnost šetřit práva nabytá v dobré víře a oprávněné zájmy adresátů veřejné správy v § 2 odst. 3 správního řádu, povinnost dbát o to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly neodůvodněné rozdíly v § 2 odst. 4 správního řádu, povinnost poskytnout přiměřené poučení o právech a povinnostech a uvědomit o úkonech, které správní orgán hodlá učinit v § 4 odst. 2 a 3 správního řádu) a takto je v soudní judikatuře nalézán a uplatňován.

[39] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS (*L'OREAL Česká republika s.r.o. proti ČSSZ*) uznal (s oporou v řadě nálezů Ústavního soudu a dosavadních rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) vynutitelnou vázanost správního orgánu správní praxí, která spočívá v ustálené, jednotné a dlouhodobé činnosti (příp. i nečinnosti) orgánů veřejné správy, opakovaně potvrzující určitý výklad a použití právních předpisů, neboť taková praxe na

straně adresátů veřejné správy zakládá legitimní očekávání, že v ní správní orgány budou pokračovat. Z mnoha nálezů Ústavního soudu nalézajících princip ochrany legitimního očekávání i v českém právním řádu se pro účely nyní rozhodované věci jeví přiléhavým ocitovat právní názory z nálezu ze dne 11. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 525/02, podle něhož „každému [...] vzniká v řízení před orgánem veřejné moci legitimní očekávání, že bude-li postupovat v souladu se zákonem a konkrétními pokyny tohoto orgánu, povede to v případě úspěchu ve sporu k vydání reálně vykonatelného rozhodnutí“, a z nálezu ze dne 9. 11. 2004, sp. zn. I. ÚS 163/02, podle kterého „pokud státní orgán při výkonu veřejné moci, tj. v postavení vrchnostensky nadřazeného subjektu, autoritativně přezkoumá a osvědčí určité skutečnosti, čím vyvolá v jednotlivci dobrou víru ve správnost těchto skutečností a v samotný akt státu, aby následně jednotlivce sankcionoval za to, že tyto skutečnosti mocensky aprobované státem v předchozím aktu jsou nesprávné a jednání jednotlivce protizákonné. Takovým aktem totiž orgán státu narušuje princip důvěry jednotlivce v rozhodovací činnost státu a v akty státu. Takový postup je z ústavněprávních hledisek tím méně přijatelný, pokud takový závěr směřuje k tíži jednotlivce v podobě nastoupené sankce za protiprávní stav. Nelze [...] zcela odhlížet od toho, že takovou nezákonnost autoritativně stvrdil stát svým rozhodnutím.“

[40] Jak konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení *L'OREAL Česká republika s.r.o. proti ČSSZ*, otázka vzniku legitimního očekávání „je zcela evidentně otázkou skutkovou. Určit, zda existovalo určité očekávání a zda takové očekávání bylo legitimní [tzn., zda mu soud má poskytnout ochranu] vyžaduje zjišťovat mnoho skutečností.“ Nejde ovšem jen o otázku skutkovou zjišťovanou v procesu dokazování, ale též o otázku právní. Přiznání ochrany legitimnímu očekávání musí předcházet obezřetné vážení všech právem chráněných zájmů, které jsou ve hře, a při končeném „účtování“ musí soud pečlivě poměřovat legitimní očekávání a míru jeho intenzity s případným závažným veřejným zájmem, který by s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem mohl a měl nad imperativem ochrany legitimního očekávání převážet.

[41] Konečně soudní jurisprudence i odborná literatura jsou vesměs zajedno v tom, že legitimní očekávání na straně adresátů veřejné správy mohou založit pouze jednání a postupy, které jsou v souladu se zákonem a v jeho mezích, tedy *secundum et intra legem*, nikoli *contra legem*, a s ohledem na princip enumerativnosti státních pretenzí, resp. legality výkonu veřejné moci (čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, též § 2 odst. 1 správního řádu) ani *praeter legem* (viz např. citované usnesení rozšířeného senátu v bodě 73). Nezákonná správní praxe očekávání, natož legitimní, založit nemůže, neboť nezákonnou správní praxí, jednal-li (dosud) správní orgán mimo svou pravomoc a působnost (*ultra vires*), nemůže být správní orgán do budoucna vázán. To je nepochybně správné obecné východisko, v konkrétních případech však nemusí být situace tak jednoznačná.

[42] To, že správní orgán jednal *ultra vires*, nemusí být vzhledem k narůstající složitosti a nepřehlednosti právního řádu zdaleka zřejmé ani samotnému správnímu orgánu a adresátům jeho aktů, až do doby, než na to sofistikovaným výkladem právních předpisů nepřijdou nadřízené správní orgány nebo soudy. Nelze vyloučit, že i jednání, jež je nakonec shledáno jednáním *ultra vires*, může v konkrétní situaci založit na straně adresáta veřejné správy očekávání, jemuž bude zcela výjimečně, při absenci konkurujícího

závažného veřejného zájmu, poskytnuta v zájmu obecné spravedlnosti a alespoň do určité míry soudní ochrana (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2017, č. j. 4 As 86/2016-38).

[43] V projednávané věci žalovaný připouští, že se správní orgán dříve dopustil ve vztahu ke stěžovatelce nesprávného postupu, její žádosti o likvidaci tabákových nálepek a úřední dozor nad zničením tabákových nálepek nalepených na jednotkových baleních cigaret WIN WIN, které stěžovatelka uhradila v roce 2015, však správní orgány v projednávané věci nevyhověly. Stejně tak nevyhověly ani její žádosti o vrácení spotřební daně za tato zlikvidovaná jednotková balení cigaret. Stěžovatelka byla přitom faktickým postupem správních orgánů podpořena v závěru, že je s ní zacházeno jako s výrobcem. Nelze jí proto klást k tíži, že tomuto postupu správních orgánů a jeho rozhodnutím důvěřovala. Důsledky pochybení státu nemůže v podmínkách projednávané věci nést jednotlivec. Rozsudek krajského soudu a rozhodnutí žalovaného proto v kontextu skutkových a procesních okolností projednávané věci neobstojí. Není totiž nikdo jiný než stěžovatelka, kdo by v této věci fakticky mohl o likvidaci tabákových nálepek a úřední dozor nad zničením tabákových nálepek nalepených na jednotkových baleních cigaret WIN WIN, jakož i o vrácení spotřební daně, požádat.

VI. Závěr a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Protože již v řízení před krajským soudem byly důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného, rozhodl soud tak, že za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení § 78 odst. 4 s. ř. s. současně zrušil i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správních orgánů a vrátí-li věc k dalšímu řízení žalovanému, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

[45] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Ve vztahu k výsledku celého soudního řízení je pak nutno posuzovat procesní úspěšnost účastníků řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení § 120 s. ř. s. má úspěšný žalobce právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníku řízení, který úspěch ve věci neměl. Úspěšným účastníkem byla v projednávané věci stěžovatelka.

[46] Co se týče nákladů řízení o žalobě, ty spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 4.000 Kč (3.000 Kč za správní žalobu a 1.000 Kč za návrh na vydání předběžného opatření) a v odměně advokáta. Odměna advokáta zahrnuje dva úkony právní služby spočívající v sepsání žaloby a podání návrhu na předběžné opatření [§ 11 odst. 1 písm. d) a odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], a činí v dané věci 3.100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a 1.500 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 11 odst. 2 a 3 advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), tedy 2 x 300 Kč. K tomu je třeba připočíst daň z přidané hodnoty, které je advokát plátcem, a to ve výši 1.102,50 Kč. Odměna advokáta

v řízení před krajským soudem tak činí 6.352,50 Kč. Náklady řízení před krajským soudem tedy celkově představovaly 10.352,50 Kč.

[47] Náklady řízení o kasační stížnosti spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 5.000 Kč a odměně advokáta, která zahrnuje odměnu za dva úkony právní služby [sepsání kasační stížnosti a sepsání doplnění kasační stížnosti, § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], tj. 2 x 3.100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), tedy 2x300 Kč. K tomu je třeba připočíst daň z přidané hodnoty ve výši 1.428 Kč. Odměna advokátka činí 8.228 Kč. Celkově náklady řízení před Nejvyšším správním soudem tedy představovaly 13.228 Kč.

[48] Žalovaný je povinen stěžovatelce uhradit náklady řízení o žalobě i kasační stížnosti v celkové výši 23.580,50 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Vadima Rybáře, advokáta.

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

V Brně dne 30. března 2020

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu