



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců
Mgr. Ing. Lenky Bursíkové a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **British American Tobacco (Czech Republic), s. r. o.**, IČO: 61775339,
sídlem Karolinská 2, Praha,
zastoupen advokátem JUDr. Pavlem Dudákem,
sídlem Karolinská 4, Praha,

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**,
sídlem Budějovická 7, Praha,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2018, č. j. 29991-2/2018-900000-311,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Celní úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 17. 4. 2018, č. j. 7259-5/2018-610000-12, rozhodnutí (dále také jen „prvostupňové rozhodnutí“), jímž shledal žalobkyni vinnou (výrok I) ze spáchání přestupku podle § 135r odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 3. 2019 (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Přestupku se dopustila tím, že použila ke značení tabákových výrobků tabákové nálepky, na kterých jsou vytištěny údaje neodpovídající skutečnému obsahu jednotkového balení, na němž je tabáková nálepka umístěna. Konkrétně na tabákové nálepce bylo uvedeno, že balení obsahuje 20 ks cigaret, přestože balení obsahovala 23 ks cigaret. Za toto protiprávní jednání byla žalobkyni v souladu s § 135r odst. 2 zákona o spotřebních daních a § 35 písm. b) zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

„přestupkový zákon“), uložena pokuta (výrok II) ve výši 50 000 Kč a dále jí byla podle § 95 odst. 1 přestupkového zákona uložena povinnost uhradit náklady řízení (výrok III) ve výši 1 000 Kč a podle § 48 odst. 1 písm. a) přestupkového zákona ve spojení s § 135zf zákona o spotřebních daních uložen trest propadnutí 74 480 ks jednotkových balení cigaret (výrok IV).

2. Žalovaný se v záhlaví označeném rozhodnutí (dál jen „napadené rozhodnutí“) ztotožnil se závěry správce daně, že žalobkyně dovezla a posléze propustila do volného oběhu tabákové výrobky opatřené tabákovou nálepkou T20/92, ačkoliv v jednotkových baleních tabáku bylo ve skutečnosti 23 ks cigaret. Jednalo se tak o neznačené tabákové výrobky ve smyslu § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních. K odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že uvedení nesprávného počtu cigaret v balení je v rozporu s § 2 odst. 2 vyhlášky č. 467/2003 Sb., o používání tabákových nálepek při značení tabákových výrobků, ve znění vyhlášky č. 203/2011 Sb. (dále jen „vyhláška“), proto bylo nutné považovat balení za neznačené tabákové výrobky. Rozhodnutí není formalistické, neboť citované ustanovení vyhlášky stanoví požadavky na tabákovou nálepku včetně počtu kusů cigaret a konečné ceny pro spotřebitele. Výrok o propadnutí zajištěných výrobků je v souladu s § 114 odst. 2 a 4 zákona o spotřebních daních ve spojení s § 2 vyhlášky, neboť za daných okolností byla splněna podmínka § 135zf zákona o spotřebních daních. Správce daně byl přitom ze zákona povinen uložit trest propadnutí zajištěného zboží. Na případ žalobkyně se vztahuje § 135zf zákona o spotřebních daních, jelikož toto ustanovení je speciální k § 48 přestupkového zákona. Pro posouzení věci bylo bez významu, že žalobkyně uhradila částku rozdílu spotřební daně. Kumulace trestů byla užita v souladu se zákonem.
3. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a rozhodnutí správce daně ze dne 17. 4. 2018 ve výroku IV týkajícím se propadnutí tabákových výrobků a vrácení věci správci daně k dalšímu řízení. V případě, že soud napadené rozhodnutí nezruší, domáhá se žalobkyně, aby jej soud změnil tak, že se od trestu propadnutí tabákových výrobků upouští.

Obsah žaloby a vyjádření k žalobě

4. Žalobkyně nejprve namítla, že správce daně pro zajištění zboží nepřípustně využil analogie při aplikaci § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních.
5. Podle žalobkyně nemohly daňové orgány považovat tabákové výrobky za neznačené, a proto je měly uvolnit podle § 42c zákona o spotřebních daních. Namísto toho rozhodly o uložení pokuty za nesprávné značení podle § 135r odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních a současně o propadnutí tabákových výrobků podle § 135zf zákona o spotřebních daních, aniž by pro to byly splněny podmínky.
6. Žalobkyně tvrdí, že napadené rozhodnutí je v rozporu se zásadou legality podle § 2 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), a principy správního trestání, neboť žalovaný uložil trest propadnutí tabákových výrobků bez existence odpovídající skutkové podstaty.
7. Žalobkyně má za to, že ze znění a systematiky § 135q a § 135r odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních plyne, že uvedení nesprávného počtu kusů cigaret v balení na tabákové nálepce má speciální skutkovou podstatu [§ 135r odst. 1 písm. a) zákona

o spotřebních daních], přičemž takto značené výrobky nelze kvalifikovat jako neznačené podle § 114 zákona o spotřebních daních. Žalovaný tedy nesprávně vyložil a aplikoval § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních, neboť bylo prokázáno, že tabákové nálepky splňovaly všechny náležitosti. Žalobkyně zdůraznila, že skutková podstata přestupku podle § 135r odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních výslovně hovoří o nesprávném počtu kusů v jednotkovém balení, ale nezmiňuje, že by se na taková balení mělo pohlížet jako na neznačené tabákové výrobky.

8. Žalovaný nezohlednil smysl § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních, jelikož žalobkyně řádně odvedla spotřební daň, a nemohla tedy ohrozit fiskální zájmy státu. V posuzované věci nemohlo jít o neznačené tabákové výrobky vzhledem k tomu, že podzákonný právní předpis nemůže rozšiřovat skutkové podstaty přestupků nad rámec zákona o spotřebních daních.
9. Uložený trest propadnutí tabákových výrobků žalobkyně považuje za zjevně nepřiměřený s ohledem na skutkové okolnosti případu, a proto navrhuje od něj upustit. Žalobkyně bezprostředně po zjištění nesprávného značení výrobků o tom informovala správce daně, dosud neprodané zboží stáhla z trhu a včas přiznala a odvedla spotřební daň. Jednalo se o provinění se zcela zanedbatelnou mírou společenské nebezpečnosti. Uložení trestu propadnutí tabákových výrobků v přibližné hodnotě přesahující 5 mil. Kč je proto nespravedlivé. Uložená pokuta ve výši 50 tis. Kč z maximální možné výše 5 mil. Kč svědčí o hodnocení společenské nebezpečnosti ze strany správce daně. Daňové orgány tedy postupovaly v rozporu se zásadou proporcionality podle § 2 odst. 3 správního řádu. Žalobkyni nelze přičítat k tíži nedostatky právní úpravy či ji na jejím základě trestat.
10. Závěrem žalobkyně soud žádá o vyjádření k postupu uplatnění nároku na vrácení zaplacené spotřební daně.
11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu zamítl. Odkázal na obsah napadeného rozhodnutí, neboť žalobkyně uplatnila stejné námitky jako v odvolání. Žalovaný doplnil, že pojem „*tabákový výrobek značený jiným způsobem*“ zákon o spotřebních daních ani vyhláška nedefinují, proto celní orgány vyšly z § 2 vyhlášky. Dovídily, že je pod něj třeba zahrnout veškeré případy, kdy tabáková nálepka nebude splňovat požadavky citovaného ustanovení, což splňuje i uvedení chybného počtu cigaret v balení. Jde tedy o neznačené tabákové výrobky na základě fikce podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Zákonodárce současně v § 135zf zákona o spotřebních daních stanovil, že trest propadnutí neznačených tabákových výrobků se uloží i v případě, že jejich hodnota je v nápadném nepoměru k povaze přestupku. Uložení trestu propadnutí věci žalovaný nerozšířil skutkovou podstatu přestupku, nýbrž rozhodl zákonem stanoveným způsobem. Celní orgány vyšly při ukládání obou trestů přísně z dikce zákona, tudíž neporušily zásadu legality ani jiné principy správního trestání. Trest propadnutí věci nebyl nepřiměřený, jelikož žalovaný byl povinen jej uložit.
12. Žalobkyně v replice setrvala na svém procesním stanovisku. Dále odmítla, že usilovala o vrácení tabákových výrobků. Požadovala jen zničení tabákových nálepek pod úředním dozorem za současného vrácení zaplacené spotřební daně podle § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních. Z § 2 vyhlášky nelze dovodit, kdy jsou tabákové výrobky považovány za neznačené. Dovození porušení zákona o spotřebních daních při nedodržení již jediného požadavku citovaného ustanovení by bylo nepřipustným formalismem. Žalobkyně zdůraznila, že z formálního hlediska splnila požadavky vyhlášky, výklad pojmu

„značené jiným způsobem“ tedy nedopadá na projednávanou věc. Pokud není tabákový výrobek značen podle § 114 zákona o spotřebních daních, lze za to uložit sankci jen podle § 135q zákona o spotřebních daních, jak plyne z výslovného odkazu zákonodárce. Podle žalobkyně nemůže jít délka řízení před celními orgány k její tíži. Ke klamání spotřebitele nedošlo, protože cena uvedená na tabákové nálepce odpovídala platné cenové registraci pro rozhodné období a počet kusů cigaret v balení byl uveden na několika místech balení. Nadto pravomoc v oblasti ochrany spotřebitele náleží jiným orgánům, argumentace žalovaného se tak míjí s předmětem tohoto řízení.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

13. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
14. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, soud neshledal. Soud projednal žalobu bez jednání, neboť účastníci řízení s takovým postupem vyslovili souhlas (§ 51 s. ř. s.).

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

15. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti relevantní pro rozhodnutí věci. Žalobkyně přípisem ze dne 25. 9. 2017 informovala správce daně, že na balení cigaret Rothmans 23 byly v důsledky chyby na straně žalobkyně aplikovány tabákové nálepky s nesprávně uvedeným počtem kusů cigaret v balení. Zatímco v balení bylo 23 kusů, na nálepce bylo uvedeno 20 kusů, byť cena pro spotřebitele byla uvedena ve správné výši (92 Kč). Nedostatek se týkal 299 200 balení, které žalobkyně již prodala svým odběratelům. Žalobkyně uvedla, že si je vědoma toho, že v důsledku této chyby odvedla spotřební daň v nesprávné výši a je připravena rozdíl doplatit.
16. Dne 2. 10. 2017 správce daně provedl místní šetření v místě skladu žalobkyně, jehož předmětem byla kontrola značení tabákových výrobků podle § 114 zákona o spotřebních daních. Správce daně zjistil, že žalobkyně skladovala 74 480 kusů jednotkových balení cigaret Rothmans 23, které byly označeny tabákovou nálepkou s písmenem T, cenou 92 Kč a počtem 20 kusů cigaret. Předložené platební výměry svědčí o tom, že žalobkyně odvedla spotřební daň v nedostatečné výši. Správce daně proto rozhodl podle § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních o zajištění těchto tabákových výrobků jakožto neznačených podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních.
17. Dne 25. 10. 2017 žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání ke spotřební dani a spotřební daň doplatila.
18. Správce daně dne 11. 1. 2018 oznámil žalobkyni zahájení řízení na základě důvodného podezření z porušení § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních a spáchání přestupku podle § 135r odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních a současně nařídil ústní jednání podle § 80 odst. 1 přestupkového zákona.
19. Při ústním jednání dne 30. 1. 2018 žalobkyně uvedla, že ihned po zjištění nesprávného značení balení cigaret informovala správce daně a předložila dodatečná daňová přiznání pro

zaplacení rozdílu spotřební daně a dosud neprodané tabákové výrobky stáhla z trhu. Správce daně provedl dokazování listinami a konstatoval, že byly shromážděny všechny podklady pro vydání rozhodnutí.

20. Dne 17. 4. 2018 správce daně vydal prvostupňové rozhodnutí, jímž shledal žalobkyni vinnou z přestupku podle § 135r odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, neboť svým jednáním porušila povinnost podle § 114 odst. 1 zákona o spotřebních daních, za což ji uložil pokutu ve výši 50 000 Kč a podle § 48 odst. 1 písm. a) a odst. 2 přestupkového zákona ve spojení s § 135zf zákona o spotřebních daních uložil trest propadnutí tabákových výrobků, tj. 74 480 ks balení cigaret zajištěných na základě rozhodnutí správce daně o jejich zajištění ze dne 2. 10. 2017. Rozhodnutí odůvodnil mimo jiné tím, že na nesprávně značené tabákové výrobky je třeba pohlížet jako na neznačené podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Tyto výrobky se nesmí nacházet ve volném daňovém oběhu na území České republiky, proto správce daně rozhodl o jejich propadnutí.
21. Žalobkyně podala proti rozhodnutí správce daně odvolání obdobného obsahu jako žaloba. Napadla tedy názor správce daně, že tabákové výrobky byly neznačené podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních, přiměřenost trestu a správnost aplikace § 135zf zákona o spotřebních daních na její případ.
22. Dne 22. 6. 2018 vydal žalovaný napadené rozhodnutí.

Posouzení žalobních bodů

23. Podle 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních se tabákové výrobky značené poškozenou tabákovou nálepkou nebo značené jiným způsobem, než je stanoveno, považují za neznačené. Tabákové nálepky zeslabené naseknutím se nepovažují za poškozené.
24. Podle § 135r odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních se právnická nebo podnikající fyzická osoba dopustí přestupku tím, že použije ke značení tabákových výrobků tabákové nálepky, na kterých jsou vytištěny údaje neodpovídající skutečnému obsahu jednotkového balení, na kterém je tabáková nálepka umístěna.
25. Podle § 135zf zákona o spotřebních daních jsou-li splněny podmínky pro uložení propadnutí věci, která je neznačeným tabákovým výrobkem, její propadnutí se uloží, a to i v případě, že její hodnota je v nápadném nepoměru k povaze přestupku.
26. Jádrem sporu v projednávané věci je, zda celní orgány postupovaly v souladu se zákonem, jestliže za dané protiprávní jednání uložily žalobkyni vedle pokuty také trest propadnutí tabákových výrobků.
27. Žalobkyně v průběhu daňového řízení nerozporovala skutečnost, že se dopustila přestupku podle § 135r odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Pouze tvrdila stejně jako v projednávané žalobě, že jí za daných okolností nemohl být uložen trest podle § 135zf zákona o spotřebních daních, neboť nešlo o neznačené výrobky. Soud s žalobkyní její náhled nesdílí.
28. V daném případě je mezi účastníky nesporné, že tabákové výrobky byly označeny tabákovou nálepkou, která v údajích o počtu cigaret v balení neodpovídala skutečnému stavu (místo 23 ks nálepka uváděla jen 20 ks v balení). Spotřební daň za tabákové výrobky tedy žalobkyně odvedla v nižší výši, než byla správně povinna. Žalobkyni lze dát za pravdu v tom směru, že na toto protiprávní jednání výslovně pamatuje § 135r odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Avšak v důsledku pochybení žalobkyně je třeba rovněž na

danou věc aplikovat i fikci podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních ve znění účinném v době spáchání přestupku, na jejímž základě se předmětné tabákové výrobky považují za neznačené.

29. Argumentace žalobkyně, podle které byly výrobky značeny nálepkami ve formátu a se všemi náležitostmi podle vyhlášky, byť obsahovaly chybný údaj o počtu kusů v jednotkovém balení, je podle soudu vnitřně rozporná a účelová. Žalobkyně totiž zjevně pomíjí, že jedním z údajů, které musí být podle vyhlášky uvedeny na tabákové nálepce, je též údaj o počtu kusů v jednotkovém balení určeném pro přímou spotřebu. Podle soudu přitom nemůže být pochyb o tom, že se musí jednat o údaj správný. Hodlala-li snad žalobkyně argumentovat tím, že pro vyhovění požadavkům vyhlášky na správnost tabákové nálepky postačuje, aby zde byl uveden jakýkoliv údaj o počtu kusů cigaret, byť obsahově nesprávný, šlo by o argumentaci rozpornou s účelem zákona. *Ad absurdum* by totiž přistoupením na výklad žalobkyně bylo možné za řádně značené považovat též takové výrobky, které na tabákové nálepce budou mít uveden údaj o ceně pro konečného spotřebitele v nesprávné výši či údaj o sazbě spotřební daně v nesprávné výši (označený nesprávným písmenem abecedy). Takový právní závěr je absurdní a nelze jej přijmout.
30. Žalobkyni lze přisvědčit, že primárním účelem dané právní úpravy je, aby daňové subjekty, které propouštějí tabákové výrobky do volného oběhu, řádně odvedly spotřební daň. V případě žalobkyně právě v důsledku nesprávného uvedení počtu kusů cigaret v jednotkovém balení na tabákových nálepkách zprvu došlo i k odvedení spotřební daně v nesprávné výši (což žalobkyně nezpochybňuje). Fiskální zájem státu tak byl ohrožen, na čemž nic nemůže změnit ani skutečnost, že žalobkyně chybějící spotřební daň následně dodatečně přiznala a uhradila. Uvedené naopak svědčí o tom, že nesprávný údaj o počtu kusů může být závažným pochybením při značení tabákových výrobků a že dotčené tabákové výrobky byly v okamžiku jejich zajištění skutečně neznačené (a řádně nezdaněné).
31. Soud nesouhlasí s názorem žalobkyně, že v případě, kdy by zákonodárce měl v úmyslu považovat uvedení nesprávného počtu kusů na tabákové nálepce za vadu, která způsobuje, že je na takový výrobek nutno nahlížet jako na neznačený, mělo to být v zákoně o spotřebních daních výslovně uvedeno. Plně postačuje, pokud je v § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních uvedeno, že za neznačené se považují též ty tabákové výrobky, které jsou značeny jiným způsobem, než je stanoveno. Jedná se o obecnou kategorii, která zahrnuje veškerá pochybení, ke kterým (s výjimkou situace, kdy výrobky nejsou značeny vůbec) může při značení tabákových výrobků dojít. Soud takové vymezení považuje za srozumitelné a předvídatelné. Přehlednosti normy by naopak neprospělo, pokud by při definování (fikce) neznačených výrobků zákonodárce v daném ustanovení konkrétně vyjmenoval veškerá myslitelná pochybení, ke kterým může při značení tabákových výrobků dojít (a to s ohledem na to, že na značení tabákových výrobků existuje mnoho rigidních požadavků). Požadavky na značení tabákových výrobků (tabákové nálepky) přesně stanoví vyhláška, nemůže být tedy pochyb o tom, co je míněno spojením „jinak, než je stanoveno“ v § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Nejedná se přitom o nepřípustné rozšiřování skutkových podstat přestupků prostřednictvím podzákonného právního předpisu, a to již proto, že druh sankce není znakem skutkové podstaty (skutečnost, že na žalobkyniny nesprávně značené výrobky zákon vztahuje fikci neznačeného výrobku, má vliv pouze na uložení sankce propadnutí výrobku). Skutková podstata přestupku, jímž byla žalobkyně uznána vinnou, byla plně obsažena § 135r odst. 1

písm. a) zákona o spotřebních daních a sama žalobkyně nijak nezpochybňuje zákonnost rozhodnutí o její vině na základě tohoto ustanovení.

32. Soud pak jen pro doplnění konstatuje, že rámcová úprava povinnosti značit (řádně) tabákové výrobky stanovená v zákoně o spotřebních daních a její upřesnění ve vyhlášce (spočívající ve stanovení přesných parametrů tabákové nálepky) odpovídají ústavně právním požadavkům, podle nichž povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích (čl. 4 odst. 1 Listiny) a meze základních práv a svobod mohou být upraveny pouze zákonem (čl. 4 odst. 2 Listiny). Ustanovení § 114 odst. 2 a 3 zákona o spotřebních daních dostatečně jasně a určitě stanoví zde přesně vymezeným osobám primární povinnost značit tabákové výrobky tabákovou nálepkou, vyhláška pak upřesňuje náležitosti tabákové nálepky (příčemž zmocnění k vydání prováděcí vyhlášky obsahuje zákon o spotřebních daních v § 131). Na tuto právní úpravu pak navazuje mimo jiné § 135r odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, podle kterého se právnická nebo fyzická osoba dopustí přestupku tím, že použije ke značení tabákových výrobků tabákové nálepky, na kterých jsou vytištěny údaje neodpovídající skutečnému obsahu jednotkového balení, na kterém je tabáková nálepka umístěna. Tato právní úprava dle názoru soudu vyhovuje nejen čl. 4 odst. 1 Listiny, ale i čl. 39 Listiny, neboť samotná skutková podstata přestupku je jednoznačně vymezena v § 135r odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních a je pouze upřesněna v prováděcí vyhlášce (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2012, č. j. 8 As 6/2011-120, č. 2624/2012 Sb. NSS).
33. K závěrům odborné literatury, na které poukázala žalobkyně, musí soud konstatovat, že citovaný článek uvádí zcela obecné informace k blíže neoznačenému případu („*jeden spor mezi daňovým subjektem a celními orgány*“). Nelze tak ověřit, jaké přesně byly skutkové okolnosti daného případu, jaká právní úprava (v jakém znění) na něj dopadala apod. Již z tohoto důvodu je obtížné, ba nemožné jakkoli úvahy zde vyřčené vztáhnout na nyní řešenou věc. Současné lze, z mála skutkových okolností zde zmíněných, vysledovat zásadní rozdíl mezi nyní řešenou věcí a případem, který popisuje žalobkynin zmiňovaný článek. V něm mělo jít o označení jednotkového balení doutníků o pěti kusech tabákovou nálepkou s údajem o deseti kusech doutníků v balení – na tabákové nálepce tedy byl uveden vyšší počet kusů, což vedlo též k tomu, že bylo jednoznačně prokázáno, že došlo k řádnému zdanění daných tabákových výrobků. Nesprávný údaj uvedený na tabákové nálepce neměl žádný vliv na řádné splnění daňové povinnosti. V nyní projednávané věci je však situace přesně opačná – tabákové nálepky obsahovaly údaj o nižším počtu kusů v balení oproti skutečnosti, čímž došlo k uhrazení spotřební daně v nižší výši. Žalobkynin odkazované závěry odborné literatury proto nelze v její věci aplikovat.
34. Celní orgány tedy při aplikaci § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních postupovaly správně, jestliže shledaly, že daný nedostatek tabákové nálepky byl v rozporu s § 2 vyhlášky, podle níž je náležitostí nálepky i (správný) údaj o počtu kusů cigaret v jednotkovém balení. Pakliže žalobkyně na tabákových nálepkách, byť administrativní chybou, uvedla nesprávný údaj o počtu cigaret v balení, dopustila se nejen přestupku podle § 135r odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, ale zároveň bylo nutné tyto výrobky považovat za neznačené ve smyslu § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních s tomu odpovídajícími následky.
35. Na uvedeném nemůže nic změnit ani argumentace žalobkyně systematickým zařazením § 135r odst. 1 písm. a) a § 135q zákona o spotřebních daních. Žalobkyni lze dát za pravdu v tom směru, že druhé jmenované ustanovení s výslovným odkazem na § 114 zákona o

spotřebních daních, se zjevně vztahuje na situaci, kdy na tabákovém výrobku ve skutečnosti není tabáková nálepka vůbec. O tom svědčí možnost uložit pokutu až do výše 50 000 000 Kč, zatímco v případě přestupku podle prvního jmenovaného ustanovení lze uložit pokutu jen do výše 5 000 000 Kč, což odpovídá významně nižší společenské škodlivosti takového jednání. Soud souhlasí se žalobkyní i v tom, že její protiprávní jednání je nutné podřadit pod § 135r odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. To ovšem neznamená, že tabákové výrobky nelze současně považovat za neznačené podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních, protože ten se vztahuje na tabákové nálepky značené poškozenou tabákovou nálepkou a na výrobky značené jiným způsobem, nikoliv na tabákové výrobky bez nálepky. Ostatně stanovit fikci neznačeného výrobku u výrobků bez jakékoliv nálepky by postrádalo smysl.

36. Ustanovení § 135r zákona o spotřebních daních tedy není obsoletní ve vztahu k aplikaci § 135q, jak tvrdí žalobkyně, neboť obě ustanovení dovozují odpovědnost za jiné protiprávní jednání ve spojení s § 114 zákona o spotřebních daních. Zatímco § 135q ve spojení s § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních se vztahuje na závažnější případy, kdy na tabákových výrobcích není *žádná* tabáková nálepka, § 135r dopadá na případy, kdy se na tabákových výrobcích nálepka nachází, ale má nedostatky či byla umístěna na nesprávné místě, a další méně závažné vady, při nichž je třeba aplikovat fikci neznačených tabákových výrobků podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Vůle zákonodárce považovat tabákové výrobky za neznačené, jsou-li značené chybnou tabákovou nálepkou, výslovně plyne ze spojení „*značené jiným způsobem*“. Užitím slovního spojení „považují se za neznačené“ zákon vyjadřuje, že s takovými tabákovými výrobky spojuje shodné zacházení a shodné následky jako s výrobky, které nejsou tabákovými nálepkami označeny vůbec, ač označeny být musí (viz rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2020, č. j. 3 Afs 1/2019-36).
37. V obou případech je však důsledkem těchto jednání současné uložení propadnutí tabákových výrobků za splnění podmínek podle § 135zf zákona o spotřebních daních. Rozdílná společenská škodlivost je totiž dostatečně zohledněna již výší pokut, které mohou být za přestupky uloženy. Celní orgány tedy postupovaly v souladu s § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních, pokud zajistily tabákové výrobky jakožto neznačené ve smyslu § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních a poté kromě pokuty podle § 135r zákona o spotřebních daních uložily i trest propadnutí věci podle § 135zf zákona o spotřebních daních. Nadto celní orgány byly za daných okolností povinny rozhodnout o současném propadnutí tabákových výrobků, neboť znění citovaného ustanovení jim neumožňuje využít správního uvážení, a to bez ohledu na hodnotu tabákových výrobků, tzn. i kdyby jejich hodnota byla v nápadném nepoměru k povaze přestupku. Soud se tedy ztotožnil s žalovaným, že § 135zf zákona o spotřebních daních má jako *lex specialis* přednost před úpravou propadnutí věci v přestupkovém zákoně.
38. Soud nesouhlasí se žalobkyní, že žalovaný přehlíží smysl právní úpravy. Skutečnost, že zákonodárce ukládá daňovým orgánům povinnost současně rozhodnout o uložení trestu propadnutí věci bez ohledu na její hodnotu, jasně vypovídá o tom, jakou důležitost klade na plnění povinností podle zákona o spotřebních daních. Smyslem zákona je mimo jiné zajistit řádné plnění daňových povinností a chránit spotřebitele před neznačenými či vadně značenými tabákovými výrobky s nejasným původem. Trest propadnutí věci se proto jeví jako přiměřený důsledek neplnění zákonných povinností. Tím, že žalobkyně nakonec daň

odvedla poté, kdy si svou chybu uvědomila, uspokojila pouze zájem na řádném odvedení daně, nikoliv však zájem na ochraně konečného spotřebitele.

39. Ze správního spisu plyne, že žalobkyně měla původně na skladu téměř 300 000 ks nesprávně značených balení cigaret, z nichž správce daně zajistil jen necelých 75 000 ks, ostatní byly prodány odběratelům a dostaly se tak ke konečným spotřebitelům. Žalobkyni propadla jen čtvrtina z celkového objemu nesprávně značených tabákových výrobků, což představuje přiměřený trest i ve spojení s uloženou pokutou. Propadnutí věci ostatně plní i funkci individuálně prevenční, aby žalobkyně v budoucnu vynaložila odpovídající péči při značení tabákových výrobků a podobných chyb se nedopouštěla. Přitom žalovaný zohlednil součinnost žalobkyně i to, že daň odvedla v rámci ukládání pokuty za přestupek, neboť jí uložil pokutu odpovídající 1 % z maximální možné výše. Propadnutí věci je jen obligatorním trestem, nikoliv nepřiměřeným už jen proto, že se ukládá bez ohledu na hodnotu propadnuté věci. Nelze přehlédnout ani skutečnost, že asi 225 000 ks vadně značených výrobků se mohlo dostat ke konečným spotřebitelům. Soud proto ani neshledal důvod k moderaci trestu upuštěním od jeho uložení, jak požadovala žalobkyně. Soud uzavírá, že žalovaný neporušil zásady správního trestání, neboť zákon stanovil, že za daných okolností měl být uložen trest propadnutí věci společně s pokutou za odpovídající přestupek.
40. K návrhu na moderaci trestu propadnutí zajištěných výrobků soud také uvádí, že správní orgán nemá při ukládání trestu propadnutí výrobků žádný prostor pro jeho individualizaci. Správní orgány nemohou při naplnění zákonem předpokládaných podmínek zvažovat, zda tento trest uložit, či nikoli, fakticky jde o následek nastupující přímo ze zákona. Soud nicméně v rámci svého moderačního práva zkoumá, zda nedošlo k excesu při individualizaci trestu, tedy zda a jak bylo přihlédnuto ke všem specifikům konkrétního případu a zda byl v rámci zákonné trestní sankce vybrán pro pachatele takový druh trestu a v té výměře, která splní účel trestu a není zjevně nepřiměřená (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 9. 2010, č. j. 7 As 71/2010-97, č. 2209/2011 Sb. NSS). V nyní posuzované věci se tak vzhledem ke shora uvedenému moderační právo soudu ve vztahu k propadnutí zajištěných výrobků vůbec uplatnit nemůže, neboť správní orgány nemohly vybírat druh trestu a jeho výměru. Není zde tedy žádná individualizace trestu, při níž by mohlo dojít k excesu korigovatelnému správním soudem v rámci moderace.
41. Soud závěrem konstatuje, že se při posouzení žaloby zabýval z moci úřední též otázkou, zda pozdější právní úprava odpovědnosti za projednávaný přestupek, jehož se dotkla zmíněná novela, která vstoupila v účinnost v průběhu soudního řízení (účinností zákona č. 80/2019 Sb. dne 1. 4. 2019), není pro žalobkyni příznivější. Podle čl. 40 odst. 6 Listiny se trestnost činu posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější. K příznivější právní úpravě, třebaže vstoupila v účinnosti až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí je soud povinen přihlédnout i bez námítky žalobce (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013-46, č. 3528/2017 Sb. NSS).
42. Z ustálené judikatury trestních soudů (srov. např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 8. 2. 2012, sp. zn. 5 Tdo 1440/2011), jejíž principy jsou analogicky použitelné i v oblasti správního trestání, plyne, že při posuzování otázky, která právní úprava je příznivější, je třeba postupovat tak, že se přihlédne ke konkrétním okolnostem posuzovaného případu,

nevychází se toliko z abstraktního srovnání. Jak ve vztahu ke správnímu trestání vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 As 43/2019-40, orgán, který posuzuje, zda se použije zásada příkazu retroaktivity ve prospěch pachatele (čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, § 2 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů), musí podřadit konkrétní čin konkrétního pachatele pod všechna relevantní ustanovení upravující přestupek, celkový výsledek posoudit a podle toho rozhodnout, zda je pozdější právní úprava pro pachatele příznivější. Pokud se nová právní úprava stane účinnou až poté, co rozhodnutí správního orgánu nabylo právní moci, musí v řízení o žalobě proti takovému rozhodnutí tuto úvahu v plném rozsahu učinit krajský soud, i pokud bude muset posoudit určitý aspekt, který dřívější právní úprava nestanovila. Rozhodujícím kritériem pro posouzení otázky, zda použití pozdějšího zákona by bylo pro pachatele příznivější, je celkový výsledek z hlediska trestnosti, jehož by bylo při aplikaci toho či onoho zákona dosaženo, s přihlédnutím ke všem právně rozhodným okolnostem konkrétního případu. Použití nového práva je tedy pro pachatele příznivější tehdy, jestliže jeho ustanovení posuzována jako celek skýtají výsledek příznivější než právo dřívější (srov. usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 5 Tdo 1440/2011, či rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2018, č. j. 10 As 18/2018-59).

43. Novela přestupek žalobkyně přesunula do § 135q odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních, přičemž je možné za něj uložit pokutu až do 50 000 000 Kč. Trest propadnutí věci podle § 135zf se ukládá i v případě tabákových výrobků značených nesprávným způsobem. Nová právní úprava tedy není s ohledem na konkrétní okolnosti projednávané věci pro žalobkyni příznivější.
44. K žádosti žalobkyně o vyjádření k dalšímu postupu při uplatnění nároku na vrácení spotřební daně, soud konstatuje, že předmětem nynějšího řízení je otázka deliktní odpovědnosti žalobkyně a jí uloženého trestu, nikoli vrácení spotřební daně. Soud se proto nemůže k těmto otázkám, které úzce souvisí s žádostí žalobkyně o zničení tabákových nálepek pod úředním dozorem, nijak vyjadřovat, neboť by tím nepřípustně vystoupil z role nestranného dohlázeatele nad zákonností činnosti veřejné správy do role žalobkynina právního rádce a současně by tím zasáhl do přezkumné pravomoci soudu v řízení, v němž by byl takový postup přezkoumáván. Úkolem soudu je poskytovat ochranu veřejných subjektivních práv, do nichž bylo v konkrétní věci zasazeno, nikoliv podávat abstraktní akademický výklad práva.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

45. Vzhledem k tomu, že žalobní body jsou nedůvodné a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, byla žaloba zamítnuta (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
46. Soud, jak vyplývá z výše uvedeného, neshledal důvodným ani návrh na moderaci uloženého trestu propadnutí 74 480 kusů jednotkových balení cigaret, proto nebylo vyhověno ani tomuto návrhu. O tomto návrhu soud nerozhodoval samostatným návrhem, neboť žaloba byla zamítnuta jako celek (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2014, č. j. 8 As 34/2013-38, č. 3172/2015 Sb. NSS).
47. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu nevznikly náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 10. června 2021

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu