



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Lenky Oulíkové a Mgr. Josefa Straky v právní věci

žalobkyně: **Imperial Brands CR, s. r. o.**, IČO: 43005012,
se sídlem Karla Engliša 6, Praha,
zastoupena advokátem prof. Dr.h.c. JUDr. Janem Křížem, CSc.,
se sídlem Rybná 9, Praha,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2020, čj. 47804-2/2020-900000-314,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Předmětem sporu v dané věci je, zda má žalobkyně nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek, které byly zničeny pod úředním dozorem.
2. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobkyně podala dne 30. 6. 2020 Celnímu úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) žádost o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek podle § 122a zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění těch částí zákona č. 229/2020 Sb., které nabyly účinnosti před 1. 10. 2020, (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Součástí žádosti byl soupis tabákových nálepek určených ke zničení

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

(dále jen „soupis I“). Jednalo se o soupis tabákových nálepek starého vzoru sazby daně označené písmenem „V“ nalepených na jednotkových baleních cigaret v celkovém počtu 3 163 126 kusů. Rozhodnutím ze dne 2. 7. 2020 vyhověl celní úřad této žádosti a po předchozí dohodě stanovil úřední dozor nad zničením tabákových nálepek na období od 13. 7. 2020 do 17. 7. 2020. Rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 2. 7. 2020.

3. Dne 7. 7. 2020 obdržel celní úřad podání žalobkyně označené jako „Doplnění správné verze přílohy“. Žalobkyně v tomto podání uvedla, že dodatečně zjistila, že k žádosti o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek byla nedopatřením namísto konečné verze soupisu přiložena jedna z jeho předchozích verzí, a z tohoto důvodu zasílá jeho konečnou verzi (dále jen „soupis II“). V soupisu II bylo uvedeno celkem 3 268 123 kusů tabákových nálepek určených ke zničení, tzn. o 104 997 kusů tabákových nálepek více než v soupisu I předloženém dne 30. 6. 2020.
4. Za účelem ověření fyzického stavu tabákových nálepek nalepených na jednotkových baleních určených ke zničení pod úředním dozorem s množstvím uvedeným v soupisu I a II provedl celní úřad místní šetření v místě uskladnění tabákových výrobků, tj. na adrese FM Česká, s.r.o., Ke Špejcharu 351, Tuchoměřice. Při něm zjistil, že celkem 10 170 ks jednotkových balení cigaret uvedených v soupisu I nebylo skladováno podle § 122a odst. 1 písm. b) bodu 3 zákona o spotřebních daních, resp. tato jednotková balení nebyla v místě kontroly vůbec zjištěna. Současně bylo zjištěno skladování jednotkových balení cigaret v celkovém množství 103 161 ks, která nebyla uvedena v soupisu I. Následně bylo provedeno zničení všech zjištěných tabákových nálepek nalepených na jednotkových baleních. Celkem bylo pod úředním dohledem zničeno 3 356 117 ks tabákových nálepek.
5. Celní úřad následně vydal celkem 104 rozhodnutí, kterými rozhodl o vrácení hodnoty tabákových nálepek, které byly uvedeny v soupisu I a zároveň byly zjištěny v rámci místního šetření. Dále vydal rozhodnutí ze dne 13. 8. 2020, čj. 321624/2020-610000-39 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), jež se týká tabákových nálepek, které byly při místních šetřeních zjištěny, ale nebyly uvedeny v soupisu I. Prvostupňovým rozhodnutím rozhodl celní úřad tak, že žalobkyni vyměřil nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek ve výši 0 Kč. Rozhodnutí odůvodnil tím, že soupis II byl zaslán celnímu úřadu až po uplynutí zákonem stanovené lhůty, která uplynula dne 30. 6. 2020, tedy ve vztahu k němu není splněna podmínka dle § 122a odst. 1 písm. b) bodu 2 zákona o spotřebních daních. Žalobkyni proto nevznikl nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek uvedených až v soupisu II. Dodatečné doplnění dalšího množství tabákových nálepek by zjevně deformovalo tržní prostředí, některé daňové subjekty by tím získávaly neoprávněnou výhodu. I proto stanovil zákonodárce podmínky vzniku nároku takto přísně.
6. Žalobkyně podala proti prvostupňovému rozhodnutí odvolání, v němž argumentovala totožně jako v žalobě (viz níže).
7. Žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 11. 2020, čj. 47804-2/2020-900000-314 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil prvostupňové rozhodnutí. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že nemá pochybnosti, že žalobkyně (i třeba před podáním žádosti o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek) navezla veškeré zjištěné tabákové nálepky do skladu a od té doby až do jejich zničení s nimi nebylo nikým manipulováno. Neměl proto za

potřebné doplňovat dokazování. Přijetí tabákových nálepek do skladu před podáním žádosti nemůže nahradit jejich soupis, který má být předložen správci daně v zákonem stanovené lhůtě. V této lhůtě je totiž třeba nejen podat žádost o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek, ale též předložit soupis tabákových nálepek. Jedná se o jednu z podmínek pro vrácení hodnoty tabákových nálepek, které musí být všechny splněny kumulativně. Žalobkyně provedla v zákonem stanovené lhůtě soupis tabákových nálepek, ale pouze k části toho, co měla uskladněno a co bylo nakonec fakticky zničeno pod úředním dozorem (soupis I). Na soupis II, jenž byl předložen až po marném uplynutí zákonem stanovené lhůty, nelze brát zřetel, i kdyby se skutečně jednalo jen o administrativní pochybení. Lhůta pro podání žádosti je dostatečně dlouhá, v daném případě byla mimořádně prodloužena z důvodu pandemie onemocnění COVID-19. Žalobkyně podala žádost až poslední den lhůty spolu se soupisem I. Kdyby postupovala obezřetněji a podala žádost dříve, mohla i dříve přijít na své pochybení a ještě v zákonné lhůtě soupis doplnit. Žalobkyně si je vědoma toho, že podniká ve složitém oboru, který je ostře střežen orgány veřejné správy. Nepřiznání nároku na vrácení hodnoty tabákových nálepek není žádnou sankcí, nýbrž důsledkem toho, že žalobkyně nesplnila zákonem stanovené podmínky pro vznik tohoto nároku.

Obsah žaloby

8. Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí žalobu dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).
9. Ačkoliv důvodová zpráva o důvodech a cílech zavedení aplikované právní úpravy mlčí, pokusila se žalobkyně vysledovat záměr zákonodárce z teleologie daného ustanovení, resp. navazující právní úpravy. Zákonodárce umožnil za účelem snížení dopadů změny sazby spotřební daně z tabákových výrobků na podnikatelské prostředí souběžně po dobu 3 měsíců prodávat tabákové výrobky zdaněné novou i předchozí daňovou sazbou. Po uplynutí této doby se tabákové výrobky se starší sazbou považují za neznačené. Kvůli umožnění jejich dalšího skladování do dne jejich likvidace zákonodárce stanovil podmínky, jejichž cílem je eliminovat jakoukoliv manipulaci s těmito výrobky po dni doprodeje. Po uplynutí termínu doprodeje zákonodárce sleduje primárně cíl znemožnit následné naskladnění dalších (již neznačených) cigaret, které se v mezidobí do dne spálení mohly ještě (nelegálně) prodávat, a zároveň znemožnit vyskladnění tohoto (již neznačeného) zboží za účelem jeho nelegálního uvedení (vrácení) do oběhu. Držitelé neznačeného zboží by ho teoreticky měli zlikvidovat. Zákonodárce jim však umožnil podat žádost o úřední dozor nad spálením balení cigaret, čímž zajistil jejich stažení z trhu, a získat zpět již zaplacenou hodnotu tabákových nálepek na všech takto zlikvidovaných cigaretách.
10. Zákonodárce tak v § 122a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních stanovil tři podmínky: 1) provedení soupisu tabákových nálepek, jehož cílem je zjištění množství cigaret, jejichž skladování nebude po skončení přechodného období považováno za nelegální; 2) podání žádosti, tedy projevení vůle zahájit řízení, jehož výsledkem bude vrácení daně, a to před uplynutím dvouměsíční lhůty; 3) zabezpečení sepsaného zboží, aby se nedostalo zpět do oběhu. Veřejný zájem, který má být touto normou chráněn, se vztahuje jen na zabezpečení dodržení podmínek pro neuvedení neznačeného zboží zpět do oběhu. Zbývající podmínky upravují jen administrativní postup pro vrácení daně daňovému subjektu. Tam, kde právní norma nechrání veřejný zájem, nýbrž pouze reguluje proceduru vrácení zaplacené daně, musí být nároky, resp. posouzení nároků kladených na

vrácení daně, svojí intenzitou nižší než v případech, v nichž je pochybení daňového subjektu způsobitelné významným způsobem ohrozit zájmy širšího okruhu veřejnosti. V daném případě bylo prokázáno, jak plyne z odůvodnění napadeného rozhodnutí, že tabákové výrobky, na nichž byly umístěny tabákové nálepky uvedené v soupisu II, byly navezeny do skladu do 30. 6. 2020, následně byly po celou dobu skladovány způsobem předepsaným

v § 122a odst. 1 písm. b) bodě 3 zákona o spotřebních daních, tj. byly zajištěny proti zneužití, skladovány odděleně a viditelně označeny.

11. Základní zákonná podmínka, která v rámci aplikované právní normy představuje odraz veřejného zájmu, tedy zamezení uvedení neznačených tabákových výrobků do oběhu a vyloučení legalizace neznačených výrobků jejich pozdním svozem do skladu po 30. 6. 2020, byla žalobkyní splněna. Žalobkyní podaný teleologický výklad právní normy je třeba upřednostnit před striktním gramatickým výkladem. V situaci, kdy se nejedná o vymožení neuhrazené daně, ale o vrácení daně již uhrazené, je přílišná tvrdost celního úřadu a jeho lpění na administrativním formalismu vylučujícím sebemenší lidské pochybení nemístná.
12. Žalobkyně provedla soupis v zákonné lhůtě, pouze jej nepředložila a omylem v důsledku administrativního pochybení předložila nesprávnou verzi soupisu. Z textu zákona plyne pouze to, že soupis musí být proveden, což se stalo. Neplyne z něj naopak, že by nebylo možné přiložený soupis opravit, pokud dojde k administrativní chybě spočívající v předložení nesprávného dokumentu. Podobná přísnost není pro vyměřovací řízení běžná, a to ani tam, kde se jedná o vyměření daně. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), obsahuje řadu ustanovení, která umožňují činit dodatečné opravy již podaných přiznání, tolerují pozdě podaná přiznání či hlášení, akceptují účinnou lítost, umožňují prominutí sankce, což nasvědčuje tomu, že cílem daňového řízení není formalisticky trestat. Naopak je třeba aplikovat přiměřené korektivy v případech, kdy pochybení či prodlení na straně daňového subjektu neohrožuje řádnou správu daní.
13. Žalobkyně dále namítá, že se na dané řízení vztahuje daňový řád, neboť zákon o spotřebních daních jej nevyklučuje, komplexně neupravuje řízení o vrácení hodnoty tabákových nálepek v případě změny sazby daně, ani pro něj nestanoví jiná pravidla. Dané řízení je dle žalobkyně standardním vyměřovacím řízením, na které lze aplikovat § 139 daňového řádu. Prvostupňovým rozhodnutím je zcela nepochybně určována výše daňové povinnosti, resp. vratky. Z obecných pravidel pro průběh jakéhokoliv daňového řízení obsažených v hlavě šesté, dílu prvním daňového řádu vyplývá, že celní úřad měl přihlídnout k dodatečnému podání žalobkyně. Doplnění podání v řízení o nároku na vrácení hodnoty tabákových nálepek v případě změny sazby daně u cigaret není zakázáno žádným ustanovením zákona o spotřebních daních. Uplatní se proto § 73 odst. 4 daňového řádu, jenž předpokládá doplňování či opravu/změnu podání daňových subjektů. Podáním soupisu I byla zachována lhůta pro jeho doplnění (tedy podání soupisu II) až do vydání rozhodnutí ve věci. Povinnost přihlídnout k soupisu II byla umocněna další kontrolou a procesním postupem. Jelikož celní úřad přistoupil k fyzické kontrole objemu zboží deklarovaného v soupisu I, měl přihlídnout k soupisu II. Pokud soupis I obsahoval jakékoliv vady bránící správnému projednání věci, popř. dále zjištěné skutečnosti vyvolaly pochybnosti, měl celní úřad sám vyzvat žalobkyni k jejich odstranění, byť se o nich celní úřad dozvěděl až v návaznosti na předložení soupisu II či výsledky místního šetření.

14. Žalobkyně zdůrazňuje, že s ohledem na § 1 odst. 2 daňového řádu má stanovená daň co nej přesněji odpovídat skutečnému stavu, proto byl celní úřad povinen přihlídnout ke všem úkonům žalobkyně, které mohly ve svém důsledku přispět ke správnému stanovení daně. Na tom nemůže nic změnit propadná povaha lhůty dle § 122a zákona o spotřebních daních, neboť ji lze připodobnit lhůtě pro podání odvolání dle § 109 odst. 4 daňového řádu. Tato lhůta zůstává zachována podáním odvolání, byť by bylo blanketní, jehož vady lze odstranit v doplnění odvolání. Jelikož soupis II byl podán před faktickým přepočítáním tabákových nálepek, nic nebránilo tomu, aby k němu celní úřad přihlédl. Celní úřad postupoval v rozporu se zásadou správného stanovení daně, neboť v případě, kdy bylo v soupisu I deklarováno vyšší množství zboží, než bylo zjištěno na místě, byla snížena výše vrácené daně, ovšem naopak to neplatí (tedy nebyla zvýšena vrácená daň, bylo-li zjištěno větší množství zboží, než bylo deklarováno v soupisu I).
15. Žalobkyně se domnívá, že měla být aplikována zásada přiměřenosti. Jakkoliv je zřejmé, že kroky k uplatnění nároku na vrácení daně musí být alespoň částečně formalizované, musí i tato formalizace odpovídat účelu zákona, tedy umožnit stáhnout již zdaněné zboží z důvodu, že stát zvýšil daň, aby subjektům na trhu usnadnil jejich pozici. Žalobkyni se jeví jako nemístně formalistické, že žalovaný lpí na předložení bezvadného soupisu do 30. 6. 2020 a ignoruje, že žalobkyně své administrativní nedopatření sama (bez výzvy celního úřadu) v krátké době napravila, přičemž jejím jednáním nemohl být ohrožen výběr daně. Žalovaný žalobkyni přivodil nepřiměřenou újmu v řádu milionů korun.

Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že pochybení, které žalobkyně označuje jako administrativní, má vzhledem k hmotněprávnímu charakteru lhůty stanovené v § 122a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, jejíž uplynutí nelze prominout, závažné následky. Odpovědnost za majetkovou újmu žalobkyně nenese žalovaný, nýbrž osoby, které způsobily, že žalobkyně nepodala do 30. 6. 2020 úplný soupis výrobků, u nichž chce vrátit tabákovou nálepkou.
17. Pokud by nedošlo ke zničení tabákových výrobků pod úředním dohledem, byly by tyto výrobky považovány za výrobky značené nesprávným způsobem, které není možné skladovat ani prodávat. Skladováním takových výrobků by se žalobkyně dopustila správního deliktu dle § 135p zákona o spotřebních daních. Vrácení hodnoty tabákových nálepek není jediným cílem daňového subjektu, jenž žádá o úřední dohled nad zničením, ale samo zničení tabákových nálepek chrání daňový subjekt před dalšími nepříznivými následky. Nikoliv každé zničení tabákových nálepek pod úředním dohledem vede ke vzniku nároku na vrácení hodnoty tabákových nálepek. Beneficium v podobě vrácení hodnoty tabákových nálepek je možné přiznat jen daňovým subjektům, které splní stanovené podmínky. Nesplnění podmínek pro vrácení hodnoty tabákových nálepek není překážkou provedení úředního dohledu nad zničením tabákových nálepek. Uplatnění nároku na vrácení hodnoty tabákových nálepek je v dispozici daňového subjektu a není podmínkou pro zničení tabákových nálepek pod úředním dozorem.
18. Situace žalobkyně se nijak neliší od situace daňového subjektu, jenž by zaslal soupis tabákových nálepek sazby „V“ dne 7. 7. 2020. I kdyby takový daňový subjekt splnil všechny ostatní podmínky stanovené v § 122a zákona o spotřebních daních, nebylo by možné přiznat mu nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek. V rámci rovnosti přístupu k daňovým subjektům musel žalovaný rozhodnout ve věci žalobkyně shodně.

19. Skutečnost, že správní orgány postupovaly v souladu se zákonem, nelze dle žalovaného považovat za přílišný formalismus. Tím spíše tomu tak nemůže být v případě posuzování nároku na vrácení hodnoty tabákových nálepek, kde jsou striktní pravidla zavedena zcela záměrně a není zde žádný prostor pro úlevy při jejich nedodržení. Nejedná se ani o porušení principu proporcionality. Zákon nedává správci daně žádný prostor pro uvážení.
20. Tvrzení žalobkyně, že soupis II byl vyhotoven již dne 30. 6. 2020 v podobě, v jaké byl celnímu úřadu předložen dne 7. 7. 2020, není ověřitelné ani podstatné. Relevantní může být jen soupis, který žalobkyně celnímu úřadu v zákonné lhůtě skutečně předložila. Předložení soupisu II není opravou soupisu I, nýbrž se jedná o faktické rozšíření předmětu řízení (řízení o vrácení hodnoty tabákových nálepek), které je po uplynutí zákonné lhůty nepřípustné.
21. Žalovaný souhlasí se žalobkyní, že se na řízení vztahuje daňový řád i jím upravené zásady. Je-li však v zákoně o spotřebních daních, jenž je *lex specialis*, stanovena lhůta pro uplatnění nároku, ve které má být správci daně předložen soupis tabákových nálepek, nelze tuto lhůtu prolomit odkazem na obecná ustanovení daňového řádu, jenž je *lex generalis*. I v řízení o vrácení hodnoty tabákových nálepek lze odstranit vady podání, ovšem žalobkyně neučinila vadné podání. Žalovaný nemohl v době doručení žádosti žalobkyně vědět, že soupis I není úplný. I kdyby to nicméně věděl (tedy že žalobkyně navezla do skladu více tabákových výrobků, než uvedla v soupisu I), nemohl by žalobkyni vyzvat k doplnění soupisu. Nejedná se totiž o vadu podání, ale o to, co žalobkyně učinila předmětem řízení. Správce daně nemůže nutit daňový subjekt, aby žádal o vrácení daně ve větším rozsahu. Žalovaný tedy obecně nevyklučuje doplnění či opravu podání i v tomto specifickém řízení, ale nemůže souhlasit s žalobkyní, že je možné soupis tabákových nálepek doplňovat a měnit až do doby vydání rozhodnutí ve věci. Soupis není samostatným podáním, tím je žádost o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek, jehož je soupis přílohou. Soupis musí být spolu se žádostí předložen nejpozději do uplynutí zákonem stanovené lhůty a vytváří rámec pro rozhodnutí o vrácení hodnoty tabákových nálepek.
22. Lhůtu stanovenou v § 122a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních nelze srovnávat s lhůtou pro podání odvolání. V řízení o vrácení hodnoty tabákových nálepek není žádné blanketní podání soupisu tabákových nálepek přípustné. Žalobkyně zcela nevhodně zaměňuje procesní a hmotněprávní lhůty. Lhůta pro předložení soupisu tabákových nálepek je na rozdíl od lhůty pro podání odvolání lhůtou hmotněprávní, s jejímž uplynutím je spojen zánik práva (nároku na vrácení hodnoty tabákových nálepek).
23. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Replika žalobkyně

24. Žalobkyně v replice tvrdí, že podání samotné žádosti o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek má za následek nejen zahájení řízení, ale jedná se též o projev vůle zničit pod úředním dozorem veškeré tabákové nálepky, které žalobkyně za tím účelem navezla do skladu, který je řádně zabezpečen. Přesné množství tabákových nálepek určených k úřednímu zničení vymezila žalobkyně tím, že zboží naskladnila a nemanipulovala s ním. Právě za účelem zničení přesně tohoto naskladněného množství zboží podala žalobkyně včasnou žádost. Podaná žádost nemohla mít žádný jiný záměr, neboť je nelogické, aby žalobkyně do skladu navezla zboží v určitém množství, avšak

zamýšlela zničit jen jeho část. Rozsah předmětu řízení je vymezen podáním prosté žádosti o úřední dozor v kombinaci s včasným navezením zboží do skladu označeného v žádosti. Soupis nemusí být odrazem skutečného rozsahu zboží, které má být předmětem úředního zničení. Soupis má v zásadě iniciační povahu, fakticky se jedná o deklaraci vůle zahájit řízení o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek, neboť správce daně i přes existenci tohoto soupisu přepočítává zboží před jeho spálením. Předmět řízení je tak vymezen množstvím tabákových výrobků fakticky navezených do skladu před 30. 6. 2020, jejichž definitivní počet je zjišťován nikoliv ze soupisu předloženého žalobkyní, nýbrž na základě úředního přepočtu celního úřadu.

25. Praktický dopad podání soupisu spočívá dle žalobkyně v tom, že má odradit daňový subjekt od nelegálního navážení dalšího zboží se starou tabákovou nálepkou po termínu jejich doprodeje. Rozsah řízení (zničení) nezávisí na množství uvedeném v soupisu, nýbrž počtu skutečně skladovaných nálepek, neboť i v soupisu neuvedené, avšak celním úřadem nalezené tabákové nálepky jsou pod jeho úředním dozorem zničeny. Žalobkyně tak ve skutečnosti není „pánem“ řízení a svojí žádostí nevymezuje okruh následně zničených tabákových nálepek, jenž vymezuje celní úřad na základě vlastního přepočtu. Není žádného důvodu, aby se rozsah řízení o nároku na vrácení hodnoty zničených tabákových nálepek taktéž neodvíjel od rozsahu fakticky včasné skladovaných nálepek, neboť případné rozdíly ve skutečných počtech nemohou nasvědčovat existenci jiné vůle žadatele. Uvedením nesprávného počtu tabákových nálepek v soupisu nedošlo k omezení předmětu řízení pouze na některé tabákové nálepky nacházející se ve skladu.
26. Žalobkyně je přesvědčena, že řízení o vrácení hodnoty tabákové nálepky je třeba podřadit z hlediska typů daňového řízení pod vyměřovací řízení (je vyměřována daňová vratka platebním výměrem). Možnost doplnit podání je třeba posuzovat podle ustanovení daňového řádu upravujících vyměřovací řízení. Tím, že celní úřad rozhodl o zničení všech naskladněných tabákových nálepek na základě vlastního úkonu, sám řízení rozšířil i na tabákové nálepky neuvedené v soupisu I a fakticky přijal soupis II.
27. Má-li nějaká lhůta, resp. okamžik určený podle § 122a zákona o spotřebních daních, hmotněprávní povahu, jde o faktické zničení tabákových nálepek. Po provedení tohoto úkonu zcela jistě nelze dále provádět jakákoliv doplnění soupisu, neboť jím je vymezen rozsah celého řízení a následně stanovena vratka spotřební daně. To ostatně plyne i z § 122a odst. 1 zákona o spotřebních daních, podle nějž vzniká nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek dnem jejich zničení pod úředním dozorem. Se lhůtou pro zaslání soupisu není spojen zánik práva, resp. zánik nároku na vrácení hodnoty tabákových nálepek, nejedná se tudíž o lhůtu hmotněprávní. Její účinky jsou shodné jako účinky lhůty pro podání daňového tvrzení.

Duplika žalovaného

28. Žalovaný v reakci na repliku žalobkyně uvedl, že není sporu, že žalobkyně měla v úmyslu nechat zničit pod úředním dozorem veškeré tabákové nálepky umístěné na tabákových výrobcích navezených do určeného skladu. K tomu také fakticky došlo, byť nikoliv všechny tabákové nálepky byly řádně sepsány v soupisu I. Správce daně zničí pod úředním dozorem všechny tabákové výrobky, které při kontrole ve skladu zjistí a jsou značeny starou sazbou daně, a to bez ohledu na to, zda jsou uvedeny ve včas podaném soupisu, či nikoliv. Pokud jde o vrácení hodnoty tabákových nálepek, není rozsah dán tím, co bylo navezeno do určeného skladu, resp. správcem daně v tomto skladu zjištěno, ale tím, co daňový subjekt uvedl do soupisu. Podání žádosti o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek je pouze jednou z podmínek vzniku nároku na vrácení hodnoty tabákových nálepek, jak vyplývá z § 122a zákona o spotřebních daních a jeho systematiky. Úřední dozor nad zničením není v tomto případě samostatným řízením, ale součástí uplatnění nároku na vrácení hodnoty tabákových nálepek. Nárok lze přiznat pouze při splnění všech podmínek uvedených v tomto ustanovení. Není možné souhlasit s tím, že soupis má pouze iniciační povahu a slouží jen k deklaraci vůle zahájit řízení o zničení pod úředním dozorem. V soupisu daňový subjekt vyjadřuje vůli, u kterých tabákových nálepek žádá vrátit jejich hodnotu. Pro vyjádření této vůle je mu zákonem stanovena lhůta, kterou je třeba dodržet. Z repliky žalobkyně není zřejmé, jakou povahu má soupis a jaké důsledky má jeho podání.
29. Pro posouzení dané věci není významné, jakou povahu má řízení o vrácení hodnoty tabákových nálepek z hlediska daňového řádu, neboť podmínka, která nebyla splněna, je zvláštní podmínkou upravenou v zákoně o spotřebních daních. Tato podmínka brání tomu, aby po uplynutí zákonem stanovené lhůty mohl být soupis doplňován či opravován. Zánik nároku na vrácení hodnoty tabákových nálepek není výslovně v § 122a zákona o spotřebních daních uveden, avšak jednoznačně plyne z dikce tohoto ustanovení. Nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek vzniká dnem jejich zničení pod úředním dozorem, pokud jsou v uvedené lhůtě splněny určité podmínky. Pokud podmínky splněny nejsou nebo nejsou splněny ve lhůtě, nárok nevznikne. Jedná se o ekvivalent toho, že marným uplynutím lhůty již není možné podmínky splnit, a proto případný nárok zanikne. Tento hmotněprávní následek nelze nijak zhojit.

Další vyjádření účastníků

30. Žalobkyně své stanovisko stručně shrnula v podání ze dne 15. 10. 2021. Má za to, že její vůle byla realizována podáním žádosti o úřední dozor, přičemž množství následně spalovaného zboží závisí na faktickém množství skladovaného zboží dle výpočtů správního orgánu. Údaje uvedené v soupisu představují pouze deklaratorní informaci o množství skladovaného zboží dle propočtu žalobkyně (je nelogické předpokládat, že by záměrně uváděla v soupisu menší množství). Veřejný zájem nebyl v daném případě narušen, jakákoliv omezení, která nesledují veřejný zájem, jsou obsoletní, resp. protiústavní. V situaci, kdy není pochyb, že veškeré skladované zboží bylo naskladněno do skladu před 30. 6. 2019 (správně 2020 – pozn. soudu) a ve stanovené lhůtě podána žádost, není důvodu trvat na výkladu právní normy, který nesleduje ochranu veřejného zájmu.
31. Při jednání, které soud nařídil na žádost žalobkyně, setrvali účastníci na svých procesních stanoviscích. Žalovaný poukázal na to, že pokud by bylo přípustné prolomit lhůtu stanovenou v § 122a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních ve vztahu k podmínce

stanovené v bodě 1 tohoto ustanovení, znamenalo by to, že by bylo možné prolomit tuto lhůtu i ve vztahu k dalším podmínkám (stanoveným v bodech 2 a 3). To by bylo zcela neudržitelné. Žalobkyně na to reagovala tím, že prolomit lhůtu ve vztahu k dalším podmínkám není zapotřebí, neboť ty byly splněny v daném případě v zákonem stanovené lhůtě.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

32. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální požadavky na ni kladené. Soud vycházel při přezkumu napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Neshledal přitom vadu řízení, k níž by musel přihlédnout i bez námitek.

Posouzení žaloby soudem

33. Ústřední právní otázkou rozhodnou pro posouzení dané věci je výklad § 122a odst. 1 zákona o spotřebních daních. Toto ustanovení upravuje podmínky vzniku nároku na vrácení hodnoty tabákových nálepek v případě změny sazby daně u cigaret, jak ostatně vyplývá již z jeho názvu.
34. Podle zmíněného ustanovení nárok na vrácení hodnoty tabákové nálepky v případě tabákové nálepky odpovídající sazbě daně bezprostředně předcházející nové sazbě daně nalepené na jednotkovém balení cigaret určeném k přímé spotřebě, které odběratel vyrobil, dovezl nebo dopravil z jiného členského státu, vzniká dnem jejího zničení pod úředním dozorem na daňovém území České republiky, pokud
- a) hodnota tabákové nálepky byla již uhrazena,
 - b) do posledního dne třetího kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž nabyla účinnosti nová sazba daně, odběratel
 1. provede soupis těchto tabákových nálepek,
 2. podá žádost o úřední dozor nad zničením těchto tabákových nálepek elektronicky, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně způsobem umožňujícím dálkový přístup, a
 3. umístí jednotková balení cigaret určená k přímé spotřebě s těmito tabákovými nálepkami na místo, které je zabezpečeno proti zneužití a kde jsou tato jednotková balení skladována odděleně od jiných tabákových výrobků a viditelně označena,
 - c) je jednotkové balení cigaret určené k přímé spotřebě s touto tabákovou nálepkou do dne zničení skladováno podle písmene b) bodu 3 a
 - d) ke zničení došlo do posledního dne pátého kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž nabyla účinnosti nová sazba daně.
35. Soud má ve shodě se žalobkyní za potřebné vykládat zmíněné ustanovení v kontextu dalších ustanovení zákona o spotřebních daních. Dojde-li ke změně sazby daně, nelze skladovat ani prodávat jednotkové balení cigaret určené k přímé spotřebě s tabákovou nálepkou odpovídající sazbě bezprostředně předcházející nové sazbě po uplynutí posledního dne třetího kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž nabyla účinnosti nová sazba daně. Po uplynutí této lhůty se jednotková balení cigaret považují za tabákový výrobek značený nesprávným způsobem (§ 118c odst. 2 a 3 zákona o spotřebních daních). Zjistí-li správce daně tabákové výrobky značené nesprávným způsobem, zajistí je (§ 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních).
36. Postup dle § 122a odst. 1 zákona o spotřebních daních umožňuje vlastníkovu jednotkových balení cigaret značených tabákovou nálepkou odpovídající sazbě bezprostředně

předcházející nové sazbě, aby mu byla vrácena hodnota těchto tabákových nálepek, jimiž jsou jednotková balení cigaret opatřena. Umístěním těchto tabákových nálepek na jednotková balení cigaret byla v minulosti (v době vzniku povinnosti přiznat daň a zaplatit ji) zaplacená daň z tabákových výrobků (§ 116 odst. 2 a 3 zákona o spotřebních daních). Již použitou tabákovou nálepkou nelze jednoduše sejmout z jednotkového balení cigaret a vrátit správci daně, nýbrž je zapotřebí zničit ji pod úředním dozorem (srov. též § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních). Úředním dozorem se rozumí účast úřední osoby správce daně při zničení tabákových nálepek nalepených na jednotkových baleních.

37. Důsledkem podání žádosti o úřední dozor nejpozději v poslední den lhůty, kdy lze ještě prodávat či skladovat jednotková balení cigaret se „starou“ tabákovou nálepkou odpovídající sazbě daně bezprostředně předcházející nové dle § 118c odst. 2 zákona o spotřebních daních, je, že při splnění dalších podmínek dle § 122a odst. 1 zákona o spotřebních daních se jednotková balení cigaret se „starou“ tabákovou nálepkou nepovažují za tabákový výrobek značený nesprávným způsobem. Nenastoupí tak následek plynoucí z § 118c odst. 3 zákona o spotřebních daních, skladování takových jednotkových balení cigaret není neoprávněné a nehrozí jejich zajištění dle § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Daňový subjekt tak získává k dobru další dva měsíce k tomu, aby pod úředním dozorem zničil „staré“ tabákové nálepky použité na jednotkových baleních cigaret. Zničením tabákových nálepek mu pak vzniká nárok na vrácení jejich hodnoty.
38. Žalobkyně v odvolání ani žalobě nezpochybňovala význam soupisu tabákových nálepek dle § 122a odst. 1 písm. b) bodu 1 zákona o spotřebních daních, jen měla za to, že jej lze doplňovat až do okamžiku zničení tabákových nálepek. Teprve v replice předešla nový náhled na vymezování předmětu řízení o vrácení hodnoty tabákových nálepek, v němž soupis nehraje žádnou roli a jeho význam je pouze informativní. S takovou bagatelizací významu soupisu tabákových nálepek se soud nemůže ztotožnit.
39. Jak totiž vyplývá z výše uvedeného, provedení soupisu tabákových nálepek má klíčový význam pro další právní režim jednotkových balení cigaret značených „starou“ tabákovou nálepkou. Pouze na takové množství jednotkových balení cigaret, které bylo pojato do soupisu, lze v souladu s § 122a odst. 2 zákona o spotřebních daních vztáhnout právní fikci, že se nejedná o tabákový výrobek značený nesprávným způsobem. Samotná skutečnost, že byla podána žádost o úřední dozor nad zničením „starých“ tabákových nálepek a že byla jednotková balení cigaret umístěna na místo, které je zabezpečeno proti zneužití a jsou tam skladována odděleně od jiných tabákových výrobků a viditelně označena [podmínky upravené v § 122a odst. 1 písm. b) bodech 2 a 3 zákona o spotřebních daních], nečiní ze všech takto skladovaných jednotkových balení cigaret tabákové výrobky, které se nepovažují za nesprávně značené. Teprve jejich pojetím do soupisu se na ně, při splnění všech dalších podmínek, vztahuje fikce dle § 122a odst. 2 zákona o spotřebních daních.
40. Žalobkyně v replice zastává názor, že ze všech jednotkových balení cigaret nalezených ve skladu, kam byla umístěna do 30. 6. 2020 a kde byla až do jejich zničení skladována za podmínek dle § 122a odst. 1 písm. b) bodu 3 zákona o spotřebních daních, jí vznikl nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek. Žalobkyně ovšem zcela pomíjí podmínku zahrnutí jednotkových balení cigaret do soupisu, plynoucí z § 122a odst. 1 písm. b) bodu 1 téhož zákona, která je podstatná pro posouzení otázky, zda jsou tabákové výrobky skladovány v souladu se zákonem (tedy nikoliv v rozporu s § 118c odst. 2 a 3 zákona o

spotřebních daních). Ze skutečnosti, že jsou určitá jednotková balení cigaret skladována za podmínek dle § 122a odst. 1 písm. b) bodu 3 zákona o spotřebních daních, nelze automaticky dovozovat, že se jedná o tabákové výrobky, které nejsou považovány za značené nesprávným způsobem. Ve skladu se tak fakticky mohou nacházet jak balení, která se nepovažují za tabákové výrobky nesprávně značené, tak balení, která jsou nesprávně značenými tabákovými výrobky, jež nelze skladovat.

41. Nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek dle § 122a odst. 1 zákona o spotřebních daních se vztahuje pouze na tabákové nálepky umístěné na jednotkových baleních cigaret, která se nepovažují za nesprávně značené tabákové výrobky dle § 122a odst. 2 téhož zákona. Účelem § 122a odst. 1 zákona o spotřebních daních není zajistit vrácení hodnoty tabákových nálepek umístěných na jednotkových baleních cigaret, která jsou nadále skladována, ačkoliv to zákon o spotřebních daních zakazuje, a měla by proto být zajištěna.
42. Byť to z § 122a odst. 1 písm. b) bodu 1 zákona o spotřebních daních výslovně nevyplývá, nepostačuje, aby byl ve stanovené lhůtě soupis tabákových nálepek proveden, nýbrž musí být předložen správci daně. Lhůta pro provedení soupisu tabákových nálepek a pro podání žádosti správci daně o úřední dozor je identická. Podle formuláře žádosti o úřední dozor, který užila též žalobkyně v dané věci, je soupis přílohou žádosti. Jelikož soupisem tabákových nálepek daňový subjekt sám vymezuje okruh jednotkových balení cigaret značených „starou“ tabákovou nálepkou, na který se bude vztahovat fikce dle § 122a odst. 2 zákona o spotřebních daních, nepostačuje samotné provedení soupisu, aniž by byl současně předán správci daně. Z hlediska dozoru nad řádným nakládáním s vybranými výrobky je podstatné předání provedeného soupisu správci daně, neboť jen tak lze předejít následné nedovolené manipulaci se soupisem a pochybnostem o pravosti soupisu (jak z hlediska jeho obsahu, tak z hlediska okamžiku jeho vyhotovení). Tímto opatřením je významně omezen prostor pro případné nedovolené nakládání s tabákovými výrobky, zejména pro dodatečnou „legalizaci“ tabákových výrobků, které již nesmí být skladovány (oznámením soupisu správci daně je vyloučeno, že by mohl být po rozhodném datu doplňován či jinak upravován, na rozdíl od evidence vedené skladovatelem).
43. Předložení soupisu dle § 122a odst. 1 písm. b) bodu 1 zákona o spotřebních daních správci daně v zákonem stanovené lhůtě není pouze formalitou, která musí být splněna kvůli administraci nároku na vrácení hodnoty tabákových nálepek, nýbrž opatřením, které směřuje k ochraně veřejného zájmu na řádném nakládání s vybranými výrobky. Provedením soupisu tabákových nálepek a jeho předložením správci daně daňový subjekt určuje, na které tabákové výrobky se vztáhne fikce dle § 122a odst. 2 zákona o spotřebních daních, a bude je tedy možné dále skladovat za účelem zničení tabákových nálepek a vrácení hodnoty tabákových nálepek.
44. Soud se neztotožňuje s žalovaným, že by v důsledku uplynutí lhůty uvedené v § 122a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních zanikl nárok na vrácení hodnoty takové nálepky. Z právní normy obsažené v § 122a odst. 1 tohoto zákona jednoznačně plyne, že upravuje toliko podmínky vzniku nároku na vrácení hodnoty tabákové nálepky, třebaže je konstruuje různým způsobem. Pokud daňový subjekt nesplní některou ze tří podmínek uvedených v § 122a odst. 1 písm. b) ve lhůtě tam stanovené (tj. neprovede soupis tabákových nálepek, nepodá žádost o úřední dozor či neumístí jednotková balení cigaret do skladu), nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek vůbec nevznikne. Proto je nesprávné hovořit o zániku nároku, jelikož nemůže zaniknout nárok, který vůbec

nevznikl. Tato korekce názoru žalovaného, k níž ostatně směřuje i sám žalovaný v duplice, je tedy pouze právněteoretického charakteru bez reálného dopadu na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí.

45. Stěžejní otázkou pro posouzení dané věci je, zda pro splnění podmínky dle § 122a odst. 1 písm. b) bodu 1 zákona o spotřebních daních postačí, že daňový subjekt provede a správci daně předloží v zákonem stanovené lhůtě „nějaký“ soupis tabákových nálepek, na jehož obsahu nezáleží, tedy zda jde pouze o formální podmínku. Jak plyne z výše uvedeného, provedení soupisu není pouze formální podmínkou, která by reálně neměla žádný dopad. Naopak jde o úkon, kterým se určuje další právní režim jednotkových balení cigaret značených „starou“ tabákovou nálepkou. Jednotková balení cigaret, která nejsou pojata do soupisu, se po uplynutí lhůty dle § 118c odst. 2 zákona o spotřebních daních považují za tabákové výrobky značené nesprávným způsobem, které nelze skladovat. Pouze jednotkovým balením cigaret pojatým do soupisu svědčí fikce dle § 122a odst. 2 zákona o spotřebních daních, která umožňuje jejich skladování po dobu dalších dvou měsíců. Účelem soupisu není dokumentovat faktický stav skladu (tedy počet jednotkových balení cigaret se „starou“ tabákovou nálepkou nacházejících se v určeném místě), nýbrž se jedná o rozhodnutí daňového subjektu, jímž určuje, u kolika jednotkových balení cigaret uplatní nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek a bude je moci dále skladovat za účelem zničení tabákových nálepek pod úředním dozorem. Soupis tabákových nálepek tedy není pouze formální podmínkou, neboť obsah soupisu má zásadní právní následky.
46. Ze skutečnosti, že daňový subjekt má přirozený ekonomický zájem zahrnout do soupisu všechna jednotková balení cigaret se „starou“ tabákovou nálepkou, která nejpozději v poslední den lhůty dle § 118c odst. 2, resp. § 122a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních svezl do skladu, nelze dovozovat, že by se na všechny takto skladovaná jednotková balení cigaret vztahovala fikce dle § 122a odst. 2 zákona o spotřebních daních. Je na samotném daňovém subjektu, aby provedl soupis odpovídající skutečnému množství skladovaných jednotkových balení cigaret se „starou“ tabákovou nálepkou a počínal si s náležitou mírou pečlivosti a pozornosti při oznámení soupisu správci daně. Jak soud uvedl již výše, oznámení soupisu správci daně v zákonem stanovené lhůtě směřuje k ochraně veřejného zájmu na řádném nakládání s vybranými výrobky.
47. Pokud jde o vztah soupisu I a soupisu II, je třeba dát žalovanému za pravdu, že účelem soupisu II bylo rozšířit nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek. Nejedná se o žádnou opravu (např. přepisu či početní chyby) ani odstranění nesrozumitelnosti či neurčitosti soupisu. Žalobkyně se předložením soupisu II dne 7. 7. 2020 pokusila dosáhnout legalizace tabákových výrobků značených nesprávným způsobem, které od 1. 7. 2020 nebyla oprávněna skladovat. Snaha o dodatečnou legalizaci tabákových výrobků pochopitelně nemůže požívat právní ochrany. Je přitom nerozhodné, zda žalobkyně vyhotovila soupis II do 30. 6. 2020 a pouze jej nedopatřením nepředložila celnímu úřadu, nebo zda jej žalobkyně vyhotovila až po tomto datu. Soud již výše uvedl, že z hlediska dozoru nad vybranými výrobky je určující, jaký soupis žalobkyně předložila celnímu úřadu do 30. 6. 2020 (již předložený soupis by bylo možné v této lhůtě měnit, po jejím uplynutí již nikoliv). Jakkoliv se může žalobkyni zdát závěr žalovaného jako nepřiměřeně přísný, je tomu tak z dobrých důvodů, neboť stát musí mít přehled o tom, jaká jednotková balení cigaret opatřená „starou“ tabákovou nálepkou lze skladovat v souladu se zákonem, a

jaká jednotková balení jsou *a contrario* skladována v rozporu se zákonem, a tedy mají být zajištěna.

48. Žalobkyně ostatně netvrdila, že by lhůta stanovená v § 122a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních byla příliš krátká a i při vynaložení veškerého možného úsilí nebylo v jejích možnostech v ní splnit všechny podmínky. Naopak tvrdí, že vše ve lhůtě řádně splnila, pouze došlo k lidskému pochybení a celnímu úřadu byl zaslán nesprávný soubor obsahující soupis tabákových nálepek. Žalobkyně se tedy domáhá pouze shovívavosti, patrně vychází z názoru, že existuje „právo na opravu chyby“, které dovozuje ze zákona o spotřebních daních či z daňového řádu, přinejmenším pak ze zásady přiměřenosti, která má ústavní hodnotu. Takové právo nicméně neexistuje. Soud výše vyložil, jaké následky má provedení soupisu, proč musí být soupis předložen správci daně a proč je nezbytné dodržet zákonem stanovenou lhůtu a nelze přihlídnout k rozšíření soupisu po uplynutí této lhůty. Výklad, jenž přiznává žalobkyni nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek pouze ve vztahu k jednotkovým balením cigaret, která byla pojata do soupisu předloženému celnímu úřadu nejpozději dne 30. 6. 2020, není iracionální, svévolný či bezúčelný. Jen proto, že tento výklad neumožňuje žalobkyni napravit její selhání, se nejedná o výklad nepřiměřený či neústavní. *Lex dura, sed lex*. Žalobkyně podniká na vysoce regulovaném trhu s tabákovými výrobky, které jsou zatíženy spotřební daní, ke změnám tabákových nálepek dochází z důvodu změny sazby daně z tabákových výrobků poměrně často, úprava spotřebních daní je založena na přísných administrativních opatřeních (např. evidenčního a oznamovacího charakteru), které mají „utěsnit díry“ umožňující daňový únik. Žalobkyně tedy má mít zavedeny takové mechanismy, které zabrání vzniku pochybení, k němuž mělo v daném případě dojít. Soud zdůrazňuje, že orgány veřejné správy nenesou na pochybení žalobkyně žádný podíl.
49. Žalobkyně argumentuje dále tím, že celní úřad akceptoval soupis II, neboť pod úředním dozorem byly zničeny i tabákové nálepky, které nebyly uvedeny v soupisu I, nýbrž až v soupisu II. K tomu soud uvádí, že předmětem daného řízení není posouzení otázky, zda mohly být tabákové nálepky zahrnuté pouze v soupisu II zničeny pod úředním dozorem, nýbrž zda má žalobkyně nárok na vrácení jejich hodnoty. Není tedy na soudu, aby rozhodl, zda celní úřad postupoval správně, jestliže formou úředního dozoru osvědčil zničení i tabákových nálepek, na které se nevztahuje fikce dle § 122a odst. 2 zákona o spotřebních daních z důvodu, že nebyly pojaty do soupisu oznámeného celnímu úřadu do 30. 6. 2020, nebo zda měl v tomto rozsahu úřední dozor odepřít a zjištěné nesprávně značené tabákové výrobky zajistit [v návaznosti na to by bylo vedeno řízení o přestupku dle § 135p odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních, za který by bylo možné uložit správní trest propadnutí věci dle § 48 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, či ochranné opatření zabrání věci dle § 53 téhož zákona, a to ve spojení s § 135zf a § 135zg zákona o spotřebních daních]. Ať již postupoval celní úřad jakkoliv, žalobkyni ve vztahu k tabákovým nálepkám zahrnutým pouze do soupisu II nevznikl nárok dle § 122a odst. 1 zákona o spotřebních daních. Lze pouze poznamenat, že úřední dozor nad zničením tabákových nálepek spočívá v tom, že úřední osoby správce daně jsou přítomny průběhu ničení tabákových nálepek a osvědčují ho (zejména kontrolují pravost tabákových nálepek, jejich množství, vzor - hodnotu). Zničení tabákových nálepek je však důsledkem rozhodnutí vlastníka tabákových výrobků, nikoliv důsledkem rozhodnutí celního úřadu. Celní úřad nerozhodl o tom, že jednotková balení cigaret opatřená tabákovými nálepkami, které nebyly uvedeny v soupisu II, mají být zničena. O jejich zničení rozhodla žalobkyně. Z žaloby neplyne, že by žalobkyně celnímu

úřadu vytýkala, že jí dovolil zničit nesprávně značené tabákové výrobky, místo toho, aby je zajistil a vedl řízení o správním deliktu.

50. Žalobkyně se pokouší v žalobě a navazujících vyjádřeních zařadit řízení o vrácení hodnoty tabákových nálepek pod některý z druhů řízení upravených daňovým řádem (konkrétně pod vyměřovací řízení) a z toho dovodit, že je možné až do zničení tabákových nálepek měnit předmět řízení. K tomu soud uvádí, že § 122a zákona o spotřebních daních není procesním ustanovením, které by upravovalo jakékoliv řízení. Toto ustanovení pouze stanoví podmínky vzniku hmotněprávního nároku na vrácení hodnoty tabákových nálepek v případě změny sazby u cigaret. Jednou z těchto podmínek je, že tabákové nálepky musí být ve stanovené lhůtě sepsány a soupis předložen správci daně (viz argumentaci soudu výše). Nejsou-li tabákové nálepky uvedeny v soupisu předloženému správci daně ve lhůtě stanovené v § 122a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, stávají se počínaje následujícím dnem tabákové výrobky označené „starými“ tabákovými nálepkami nesprávně značenými. Žádné ustanovení procesního charakteru, které umožňuje disponovat předmětem řízení, odstraňovat vady žádosti či ji jinak doplňovat, nemůže nic změnit na tom, že tabákové výrobky opatřené tabákovými nálepkami, jejichž sepsání nebylo včas oznámeno správci daně, jsou skladovány v rozporu se zákonem, což nelze dodatečně zhojit. Má-li být určitá podmínka vzniku hmotněprávního nároku splněna v zákonem přesně stanovené lhůtě, jejíž prodloužení zákon nepřipouští (její prodloužení v době pandemie onemocnění COVID-19 muselo být řešeno dočasnou novelizací zákona provedenou zákonem č. 229/2020 Sb.) a neumožňuje ani prominout její zmeškání, pak marné uplynutí této lhůty vede k tomu, že nárok nevznikl a již ani vzniknout nemůže. Ani na tom nemůže nic změnit jakákoliv procesní norma obsažená v daňovém řádu. Je nerozhodné, jaký je procesní režim rozhodování o nároku na vrácení hodnoty tabákových nálepek, neboť napadené rozhodnutí je zcela správně postaveno na závěru, že žalobkyni tento nárok nenáleží, neboť nebyly splněny všechny podmínky pro jeho vznik. Argumentace žalobkyně je tedy nedůvodná, vypořádávat dílčí argumenty vycházející z nesprávného procesního vnímání lhůty obsažené v § 122a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních je neúčelné.
51. Poukazuje-li žalobkyně na § 1 odst. 2 daňového řádu, podle něž je cílem správy daně správné zjištění a stanovení daní, není s ním napadené rozhodnutí v rozporu. Žalobkyně má podle § 122a odst. 1 zákona o spotřebních daních nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek, které jsou umístěny na jednotkových baleních cigaret, které se nepovažují za značené nesprávným způsobem. Napadeným rozhodnutím žalovaný pouze potvrdil, že žalobkyni nesvědčí tento nárok ve vztahu k jednotkovým balením cigaret, na nichž jsou umístěny „staré“ tabákové nálepky, jejichž sepsání nebylo správci daně oznámeno ve lhůtě zákonem stanovené, tedy ve vztahu k tabákovým výrobkům, které jsou značeny nesprávným způsobem a nesmí být vůbec skladovány.
52. Žalobkyně dále poukázala na asymetrii v postupu celního úřadu, jenž nepřiznal nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek za nálepky řádně sepsané, které nebyly ve skladu nalezeny (tedy upřednostnil faktický stav), ovšem nezohlednil skladování dalších jednotkových balení cigaret opatřených tabákovými nálepkami, které byly zahrnuty do soupisu II. Soud shledal postup celního úřadu jako správný, neboť tato „asymetrie“ je jen zdánlivá, vychází z konstrukce nároku na vrácení hodnoty tabákových nálepek. Nárok

vzniká zničením tabákových nálepek pod úředním dozorem. Jestliže některé tabákové nálepky pojaté do soupisu I nebyly ve skladu nalezeny, logicky nemohly být pod úředním dozorem zničeny, tudíž žalobkyni nevznikl nárok na vyplacení jejich hodnoty. Pojetí těchto tabákových nálepek do soupisu I ke vzniku nároku nepostačuje. Zjištěné rozpory naopak svědčí o ledabylosti vedení evidence a absenci efektivních kontrolních mechanismů na straně žalobkyně. Přiznat žalobkyni nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek, které nebyly pojaty do soupisu I, přesto se ve skladu fyzicky nacházely, nebylo možné z právních důvodů (k tomu viz výše).

Závěr a náklady řízení

53. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že neshledal žalobní námitky důvodnými a ani z obsahu daňového spisu nezjistil žádnou vadu řízení, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky. Soud proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
54. 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 11. března 2022

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu