



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **British American Tobacco (Czech Republic), s. r. o.**, se sídlem Karolinská 654/2, Praha 8, zastoupená JUDr. Pavlem Dudákem, advokátem se sídlem Karolinská 664/4, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2018, č. j. 29991-2/2018-900000-311, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 10. 6. 2021, č. j. 43 Af 6/2019-68,

takto:

- I. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 10. 6. 2021, č. j. 43 Af 6/2019-68, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2018, č. j. 29991-2/2018-900000-311, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 30 570 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Pavla Dudáka, advokáta.

Odůvodnění:

I. 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 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“). Žalobkyně použila ke značení tabákových výrobků tabákové nálepky neodpovídající skutečnému obsahu jednotkového balení, konkrétně na tabákové

nálepce bylo uvedeno, že balení obsahuje 20 ks cigaret, přestože balení obsahovalo 23 ks cigaret. Za toto jednání uložil správce daně 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 „zákon o odpovědnosti za přestupky“), pokutu (výrok II) ve výši 50 000 Kč, dále podle § 95 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky povinnost uhradit náklady řízení (výrok III) ve výši 1 000 Kč a podle § 48 odst. 1 písm. a) zákona o odpovědnosti za přestupky ve spojení s § 135zf zákona o spotřebních daních trest propadnutí 74 480 kusů jednotkových balení cigaret (výrok IV).

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 6. 2018, č. j. 29991-2/2018-900000-311 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobkyně a prvostupňové rozhodnutí potvrdil. Ztotožnil se se závěry správce daně, že tabákové výrobky opatřené tabákovou nálepkou s uvedením jiného počtu kusů cigaret (20), než kolik jich v jednotkovém balení ve skutečnosti bylo (23), jsou neznačenými tabákovými výrobky ve smyslu § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Byly tedy splněny podmínky pro uložení trestu propadnutí tabákových výrobků dle § 135zf zákona o spotřebních daních. Správce daně byl ze zákona povinen trest propadnutí zajištěného zboží uložit. Ustanovení § 135zf zákona o spotřebních daních je speciální k § 48 odst. 3 zákona o odpovědnosti za přestupky.

[3] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), který v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Žalobkyně kromě zrušení napadeného rozhodnutí a výroku IV prvostupňového rozhodnutí alternativně navrhovala, aby krajský soud od trestu propadnutí 74 480 kusů jednotkových balení cigaret upustil.

[4] Krajský soud vzal za nesporné, že tabákové výrobky byly označeny tabákovou nálepkou, která v údajích o počtu cigaret v balení neodpovídala skutečnému stavu. Ačkoliv na toto protiprávní jednání výslovně pamatuje § 135r odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, je třeba na danou věc aplikovat i fikci podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních, na jejímž základě se dotčené tabákové výrobky považují za neznačené. Aby byly tabákové výrobky označeny v souladu se stanovenými požadavky, nestačí, že jsou na nich nálepky v příslušném formátu a se všemi náležitostmi, ale musí se jednat o správné údaje. Pro vyhovění požadavkům vyhlášky č. 467/2003 Sb., o používání tabákových nálepek při značení tabákových výrobků, ve znění vyhlášky č. 203/2011 Sb. (dále jen „vyhláška“), na správnost tabákové nálepky nepostačuje, aby zde byl uveden jakýkoliv údaj o počtu kusů cigaret, byť obsahově nesprávný. Opačný výklad by byl v rozporu s účelem zákona. Soud nepřisvědčil žalobkyni, že pokud by měl zákonodárce 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. Jelikož 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.

pokračování

[5] Byť krajský soud souhlasil se žalobkyní, že její protiprávní jednání je nutné podřadit pod § 135r odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, neznamená to, že tabákové výrobky nelze současně považovat za neznačené podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Toto ustanovení 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. 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). V obou případech je však důsledkem těchto porušení zákona současné uložení sankce 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. Soud se ztotožnil s žalovaným, že § 135zf zákona o spotřebních daních má jako *lex specialis* přednost před úpravou propadnutí věci v zákoně o odpovědnosti za přestupky.

[6] Podle krajského soudu z toho, že správní orgány jsou povinny rozhodnout o propadnutí neznačených tabákových výrobků, plyne, jakou důležitost klade zákonodárce na plnění povinností dle 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. 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 obligatorním trestem, nikoliv nepřiměřeným jen proto, že se ukládá bez ohledu na hodnotu propadnuté věci. Nelze přehlédnout ani skutečnost, že asi 225 000 kusů vadně značených výrobků se mohlo dostat ke konečným spotřebitelům. Soud proto ani neshledal důvod k moderaci trestu upuštěním od jeho uložení, jak požadovala žalobkyně. Správní orgán nemá při ukládání trestu propadnutí výrobků žádný prostor pro jeho individualizaci. V nyní posuzované věci se 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 napravitelnému správním soudem v rámci moderace.

[7] K žádosti žalobkyně o posouzení, jaký má být další postup při uplatnění nároku na vrácení spotřební daně, krajský soud uvedl, že předmětem nynějšího řízení je otázka delikttní odpovědnosti žalobkyně a uloženího trestu, nikoli vrácení spotřební daně. Proto se nemůže k otázkám souvisejícím s žádostí žalobkyně o zničení tabákových nálepek pod úředním dozorem nijak vyjadřovat. Vystoupil by tím nepřipustně z role nestranného dohlázeatele nad činností 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 veřejným subjektivním právům, do

nichž bylo v konkrétní věci zasaženo, nikoliv podávat abstraktní akademický výklad práva.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou založila na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správní (dále jen „s. ř. s.“). Nesouhlasí se závěrem soudu, že v daném případě se jednalo o neznačené tabákové výrobky ve smyslu § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních a setrvává na svém názoru, že tabákové výrobky opatřené tabákovými nálepkami s uvedením nesprávného počtu kusů tabákových výrobků v jednotkovém balení nelze považovat za neznačené tabákové výrobky. Pro situaci spočívající v označení tabákových výrobků nálepkami s nesprávným počtem kusů v jednotkovém balení stanoví zákon speciální skutkovou podstatu dle § 135r odst. 1 písm. a), ale nikde zároveň nehovoří o tom, že se na taková balení pohlíží jako na neznačené tabákové výrobky. Po doslovném zopakování některých žalobních bodů stěžovatelka dospěla k závěru, že krajský soud nesprávně posoudil otázku aplikace § 135zf zákona o spotřebních daních ve vazbě na dle § 135r odst. 1 písm. a) téhož zákona.

[9] Pochybení stěžovatelky bylo pouhou administrativní chybou, kterou se ihned po jejím zjištění snažila napravit. Sama na ni celní orgány upozornila, začala chybně značené výrobky stahovat z trhu, včas a v plném rozsahu doplatila i spotřební daň, poskytovala součinnost, atd. Její proaktivní přístup krajský soud nedostatečně zohlednil. Nelze přehlížet, že fiskálním zájmům nevznikla žádná újma. Nepostačí zohlednit uvedené skutečnosti pouze při ukládání pokuty za přestupek dle § 135r odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, ale na daný skutkový stav by se měl aplikovat § 43 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky a od uložení trestu propadnutí věci měly správní orgány upustit. Nesouhlasí proto ani s tím, že při uložení trestu propadnutí výrobků není žádný prostor pro jeho individualizaci, a proto krajský soud nemohl trest nijak moderovat; naopak, mohl minimálně zvážit, zda od něj neupustit. Stěžovatelka proto nesouhlasí, že i za daných okolností musel být trest propadnutí věci obligatorně uložen. Navíc stěžovatelka opakovaně navrhovala, aby celní orgány tabákové výrobky zlikvidovaly pod dozorem dle § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních, aby zajistily, že se výrobky nedostanou na trh, a zároveň stěžovatelka obdržela zpět zaplacenou spotřební daň.

[10] Krajský soud ve vztahu k moderaci trestu uvedl, že stěžovatelka uspokojila zájem na řádném odvedení daně, nikoliv však zájem na ochraně konečného spotřebitele (ze zhruba 300 tisíc nesprávně označených výrobků se podařilo zajistit necelých 75 tisíc). Nespecifikoval však blíže, jak a čím byl konkrétně dotčen zájem na ochraně spotřebitele. Cena uvedená na tabákové nálepce odpovídala registrované ceně cigaret a množství kusů uvedené přímo na krabičce bylo navíc správné. Není tedy zřejmé, jak měla svým pochybení poškodit konečného spotřebitele. Pokud z důvodu neuspokojení zájmu na ochraně konečného spotřebitele krajský soud odmítl možnost upuštění od uložení daného trestu, měl jasně specifikovat, jak konkrétně a v jaké intenzitě stěžovatelka porušila zájmy konečných spotřebitelů.

[11] Dle stěžovatelky není možné na jedné straně uvádět, že sankce ve výši 1 % z maximální možné výše pokuty odpovídá závažnosti vytýkaného jednání, ale zároveň tvrdit, že toto hodnocení společenské nebezpečnosti nemůže ovlivnit uložení sankce

pokračování

propadnutí věci. Pokud trest propadnutí věci, uložený za totéž jednání současně s pokutou, svým majetkovým dopadem postihuje trestaného v mnohonásobně větší intenzitě než uložená pokuta, měl by správní orgán upustit od potrestání, případně by měl soud využít svého moderačního práva. Možnost upuštění od uložení trestu dle § 43 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky posoudil krajský soud nesprávně.

[12] Konečně stěžovatelka namítá, že krajský soud se měl zabývat námitkami týkajícími se nepřiměřenosti trestu v souvislosti s možností stěžovatelky domoci se v daném případě vrácení daně odvedené za propadnuté výrobky. Krajský soud měl jasně uvést, zda součástí trestu propadnutí tabákových výrobků je i ztráta práva na vrácení odvedené spotřební daně. Závěr, že odvedená daň propadá (není možné žádat o její vrácení), má přímý vliv na rozsah uloženého trestu. Na to stěžovatelka v žalobě upozornila a snažila se získat od soudu stanovisko, jaký je osud spotřební daně, kterou za tabákové výrobky odvedla. Krajský soud však neodpověděl. Jestliže je možné vyslovit názor na vznesené právní otázky, neměly by soudy přispívat k vytváření dalších sporů. Nejde o abstraktní výklad práva, ale o stanovení dopadu trestu do majetkové sféry stěžovatelky. Zákon nijak neřeší, zda propadnutím tabákových výrobků dochází také k „propadnutí“ odvedené spotřební daně, byť zboží spotřebováno nebylo. Odvedená spotřební daň má však na hodnotu propadnuté věci nezanedbatelný vliv. Krajský soud tak pochybil, jestliže se při hodnocení přiměřenosti trestu propadnutí věci nevypořádal s otázkou, zda výkonem trestu přichází trestaný i o možnost vrácení spotřební daně.

[13] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu. Nesouhlasí se stěžovatelkou, že se krajský soud nepřezkoumatelně vypořádal s možností upuštění od trestu, pokud neuvedl, jak měl být konečný spotřebitel poškozen. Je nerozhodné, že soud na zájem na ochraně spotřebitele v bodě 38 napadeného rozsudku poukázal, neboť možností moderace uloženého trestu se zabýval až v bodě 40.

[14] K převážné části kasačních námitek odkazuje žalovaný na svá dřívější vyjádření ve věci. Dále pak tvrdí, že nebyl ve správním řízení vůbec oprávněn posuzovat přiměřenost trestu propadnutí tabákových výrobků. Při splnění zákonných podmínek je totiž trestem obligatorním. Správnímu orgánu nepřísluší ani úvaha o jeho přiměřenosti, ani o jeho využití jako druhu trestu. Proto ani krajský soud nemohl uložený trest moderovat, a to navíc i proto, že stěžovatelka byla v řízení o žalobě v tomto směru nečinná a moderaci trestu nenavrhovala.

[15] Krajský soud nebyl povinen se vyjadřovat k možnosti vrácení daně stěžovatelce. Žalovaný sdílí názor soudu, že mu nepřísluší poskytovat právní poradenství či dokonce předjímat budoucí rozhodnutí příslušného orgánu. V rámci podané žaloby přísluší soudu posuzovat pouze otázky, zda přezkoumávanými rozhodnutími došlo, či nedošlo k zásahu do veřejných subjektivních práv žalobců (zde stěžovatelky).

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud 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.).

[17] Kasační stížnost je důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud nejdříve konstatuje, že skutkový stav zjištěný správními orgány je v daném případě nesporný a stěžovatelka brojí toliko proti právnímu hodnocení věci.

[19] Stěžovatelka administrativním nedopatřením označila 299 200 krabiček cigaret nesprávnými tabákovými nálepkami – nesprávnost značení se týkala pouze údaje o počtu kusů cigaret v jednom balení (20 místo 23 kusů), cena pro konečného spotřebitele byla v souladu se skutečností. Údaj o počtu cigaret na krabičce také odpovídal skutečnosti (23 kusů v krabičce). Po zjištění tohoto nedopatření stěžovatelka učinila oznámení správci daně, začala stahovat nesprávně označené zboží z trhu a následně (po vydání rozhodnutí o zajištění části chybně označených balení cigaret) doplatila i odpovídající spotřební daň za všechny takto označené tabákové výrobky.

[20] Díky součinnosti stěžovatelky správce daně zajistil 74 480 balení cigaret, které byly označeny nesprávnou tabákovou nálepkou. Po provedeném správním řízení vydal prvostupňové rozhodnutí, v němž mimo jiné uložil trest propadnutí zajištěných tabákových výrobků. S uložením tohoto trestu stěžovatelka nesouhlasí pro jeho nezákonnost a nad rámec toho se domnívá, že s ohledem na skutkové okolnosti věci měly správní orgány a následně krajský soud, při uplatnění moderační pravomoci, od uložení trestu propadnutí věci upustit.

[21] V daném případě jsou tudíž sporné dvě otázky – zda tabákové výrobky označené nálepkou s nesprávným počtem kusů cigaret v jednotkovém balení lze považovat za tabákové výrobky značené jiným způsobem, než je stanoveno, ve smyslu § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních; pokud ano, zda bylo v daném případě pojmově vyloučeno upustit od uložení trestu propadnutí věci, či nikoliv.

[22] Podle 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních *tabákové výrobky značené poškozenou tabákovou nálepkou nebo značené jiným způsobem, než je stanoveno, se považují za neznačené. Tabákové nálepky zeslabené naseknutím se nepovažují za poškozené.*

[23] 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.*

[24] 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.*

[25] Podle § 43 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky lze od uložení správního trestu *upustit, jestliže vzhledem k závažnosti přestupku, okolnostem jeho spáchání a osobě pachatele lze důvodně očekávat, že již samotné projednání věci před správním orgánem postačí k jeho nápravě.*

pokračování

[26] Dle § 48 odst. 3 zákona o odpovědnosti za přestupky *propadnutí věci nelze uložit, je-li hodnota věci v nápadném nepoměru k povaze přestupku. Vyžaduje-li to bezpečnost osob nebo majetku nebo jiný obdobný obecný zájem, k hodnotě věci se nepřiblíží.*

[27] Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatel musí zásadně reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou závěry, které krajský soud v napadeném rozhodnutí uvedl, nesprávné. Stěžovatelka v kasační stížnosti z podstatné části opakuje svoji žalobní argumentaci (případně uvádí, že na svém názoru setrvává), aniž ji jakkoli staví proti argumentaci předestřené krajským soudem v napadeném rozsudku. To se týká námitek shrnutých výše v bodě [8], tedy argumentace, která rozporuje použití § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních na situaci stěžovatelky. Bod 12 kasační stížnosti je převzetím části bodu 18 žaloby, a body 14 až 18 kasační stížnosti jsou zkopírované body 9 až 12 a bod 14 žaloby. Stěžovatelka tímto způsobem doslovně zopakovala námitky obsažené v žalobě a poté bez dalšího konstatovala, že krajský soud dané otázky nesprávně posoudil. Na tomto místě je proto třeba zdůraznit, že rozsah a obsah posouzení věci soudem odpovídá kvalitě a míře konkretizace stížnostních bodů (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, či ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012-42). Nejvyšší správní soud proto může na uplatněné námitky reagovat pouze adekvátně obsahu kasační stížnosti a zcela odkazuje na pečlivé vypořádání žalobní argumentace provedené krajským soudem v bodech 28 až 37 napadeného rozsudku, s nímž se ztotožňuje.

[28] Kasační soud se dále zabýval druhou spornou otázkou, tedy zda je u trestu propadnutí tabákových výrobků podle § 35zf zákona o spotřebních daních vyloučeno upustit od uložení trestu podle § 43 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky, či nikoliv, případně jaké důsledky je z toho třeba v daném případě dovodit.

[29] Krajský soud a žalovaný oproti stěžovatelce zastávají názor, že pokud jsou splněny podmínky pro uložení trestu propadnutí neznačených tabákových výrobků podle zákona o spotřebních daních, je nutné jej bez dalšího uložit. To pojmově vylučuje možnost upustit od uložení trestu, a tedy i následnou moderaci sankce soudem. Tento názor však Nejvyšší správní soud nesdílí.

[30] Úprava přestupků a příslušných sankcí obsažená v zákoně o spotřebních daních je úpravou speciální ve vztahu k úpravě obsažené v zákoně o odpovědnosti za přestupky. Tam, kde zákon o spotřebních daních nestanoví jinak, užije se pravidel obsažených v zákoně o odpovědnosti za přestupky.

[31] Stěžovatelka již ve správním řízení namítala, že trest propadnutí věci je s ohledem na skutkové okolnosti případu zcela nepřiměřený a že správní orgány nemají tento trest uložit. Byť výslovně nezmínila, aby žalovaný od uložení trestu upustil, dožadovala se, aby nízkou škodlivost jejího jednání zohlednil, a odkázala také na § 42 a 43 zákona o odpovědnosti za přestupky. Podle § 43 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky jde totiž od uložení trestu upustit. Žalovaný se však v odůvodnění napadeného rozhodnutí zaměřil pouze na § 48 odst. 3 téhož zákona, jehož užití je vyloučeno, neboť se zde uplatní speciální právní úprava obsažená v § 135zf zákona o spotřebních daních. Žalovanému však nic nebránilo posoudit námitku stěžovatelky v souladu se zákonem a zabývat se tím, zda by od uložení trestu neměl upustit, jestliže škodlivost protiprávního jednání stěžovatelky

byla minimální, stěžovatelka sama z vlastní iniciativy spáchání přestupku správci daně oznámila a učinila veškeré možné kroky k odstranění nepříznivých důsledků svého opomenutí. Stejně tak nebyla stěžovatelka nečinná ani v řízení před krajským soudem, jak mylně uvádí žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, neboť moderaci trestu výslovně navrhovala jako alternativní žalobní petit a dovolávala se možnosti od trestu upustit podle § 43 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky. Nicméně ani krajský soud její námitky neposoudil správně.

[32] Byť lze souhlasit, že způsob, jakým zákonodárce vyjádřil postup správních orgánů při zajištění neznačených tabákových výrobků a následném rozhodování o trestu propadnutí věci (nepodmíněná formulace textu zákona – jsou-li splněny podmínky, propadnutí „se uloží“), vyvolává dojem, že správní orgány musí tento trest za splnění zákonných podmínek uložit vždy bez dalšího, neznámá to, že je vyloučeno v konkrétním případě od jeho uložení upustit. Takový postup by musel být zákonem výslovně vyloučen, což není nyní posuzovaný případ.

[33] Nejvyšší správní soud se již zabýval možností upustit v souladu s § 43 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky od uložení trestu propadnutí neznačeného lihu podle § 65 zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o povinném značení lihu“). Úprava propadnutí neznačeného lihu je v podstatě totožná jako úprava propadnutí neznačených tabákových výrobků; § 65 zákona o povinném značení lihu stanoví, že *jsou-li splněny podmínky pro uložení propadnutí věci, která je neznačeným lihem, kontrolní páskou nebo padělkem kontrolní pásky, její propadnutí se uloží, a to i v případě, že její hodnota je v nápadném nepoměru k povaze přestupku*. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 21. 12. 2020, č. j. 7 Afs 112/2019-35, uvedl, že z daného textu nelze dovodit, že správní orgán musí za splnění stanovených podmínek trest uložit vždy. *„Vyloučení možnosti aplikace § 43 odst. 2 zákona o přestupcích tak musí být výslovně zákonem o přestupcích, resp. zvláštním právním předpisem stanoveno, aby bylo možné při ukládání sankce „upustit“ od úvahy o (ne)splnění podmínek pro upuštění od uložení správního trestu Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s názorem krajského soudu, že uložení trestu propadnutí věci podle § 65 zákona o povinném značení lihu je obligatorní pouze tehdy, dospěje-li správní orgán k závěru, že podmínky § 43 odst. 2 zákona o přestupcích nejsou naplněny, tj. že je třeba pachatele přestupku potrestat. Je-li podle závěru správního orgánu na místě trest uložit, pak je povinen uložit trest propadnutí věci, a dále je oprávněn zvážit případné uložení pokuty. (...) Podle názoru Nejvyššího správního soudu je proto správný závěr krajského soudu o tom, že za situace, kdy se žalobce v průběhu správního řízení výslovně dovolával postupu podle § 43 odst. 2 zákona o přestupcích a uváděl řadu okolností, pro které bylo podle jeho názoru na místě upustit od potrestání, bylo povinností správních orgánů se těmito tvrzenými okolnostmi zabývat a zvážit možnost aplikace § 43 odst. 2 zákona o přestupcích.“* (body 19 a 22 citovaného rozsudku).

[34] V zájmu zachování jednoty a bezrozpornosti právního řádu tak Nejvyšší správní soud neshledal důvody se při výkladu příslušných ustanovení zákona o spotřebních daních ve spojení s § 43 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky od shora citovaných závěrů odchýlit. Stěžovatelka se již ve správním řízení domáhala, aby jí správní orgány neukládaly sankci propadnutí 74 480 kusů jednotkových balení cigaret a navrhovala, jak zabránit riziku, aby se nesprávně značené zboží dostalo na trh (postupem podle § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních). Žalovaný a krajský soud však uzavřeli, že v daném případě od

pokračování

uložení trestu upustit nelze. Tomu však Nejvyšší správní soud nepřisvědčil, jak je rozebráno shora.

[35] Úvahy krajského soudu jsou navíc v této otázce částečně rozporné, neboť krajský soud nejdříve vysvětlil, proč uložený trest považuje za přiměřený, aby v návaznosti na to v bodě 39 konstatoval, že „*proto ani neshledal důvod k moderaci trestu upuštěním od jeho uložení, jak požadovala žalobkyně*“. Následně v bodě 40 uzavřel, že se moderační právo soudu ve vztahu k propadnutí zajištěných výrobků vůbec uplatnit nemůže, neboť zde není žádná individualizace trestu. Nicméně Nejvyšší správní soud s ohledem na shora citované závěry rozsudku č. j. 7 Afs 112/2019-35, konstatuje, že možností upuštění od trestu v daném případě se nedostatečně zabýval již žalovaný, proto Nejvyšší správní soud nevrátil věc k dalšímu řízení krajskému soudu, ale zrušil spolu s napadeným rozsudkem i napadené rozhodnutí a věc vrátil k dalšímu posouzení žalovanému.

[36] Z uvedených důvodů by bylo nadbytečné hodnotit, zda měl krajský soud blíže vysvětlovat, jak byl v daném případě konkrétně poškozen zájem na ochraně konečného spotřebitele. Nicméně pro další posouzení věci žalovaným Nejvyšší správní soud upozorňuje na závěry, které vyslovil v rozsudku ze dne 25. 2. 2021, č. j. 9 Afs 177/2020-48. Jedná se o rozhodnutí, v němž Nejvyšší správní soud v téže kauze navázal na rozsudek č. j. 7 Afs 112/2019-35. Zkoumal zde, zda správní orgány dostály požadavkům předchozích rozhodnutí správních soudů na náležité posouzení možnosti upustit od uložení trestu propadnutí věci s ohledem na okolnosti konkrétního případu. Zdůraznil, že při posuzování možnosti upustit od uložení trestu propadnutí věci nepostačí zohlednit obecnou typovou závažnost správního deliktu a „*je třeba přihlídnout nejen k významu chráněného zájmu, nýbrž též k významu a rozsahu následku, způsobu a okolnostem spáchání deliktu, délce protiprávního jednání apod. (...) Při posuzování závažnosti konkrétního správního deliktu není hlavním kritériem skutková podstata deliktu, nýbrž především intenzita skutkových okolností, s jakou došlo k zásahu do právem chráněných hodnot v konkrétním případě (srov. rozsudek ze dne 30. 6. 2008, č. j. 4 As 37/2007-119)*“. Kromě toho konstatoval, že při samotné úvaze o upuštění od potrestání nehraje roli, za jakých podmínek lze uložit uvažovaný trest (že uložení trestu propadnutí věci je možné i tehdy, je-li její hodnota v napadném nepoměru k povaze deliktu).

[37] Závěrem Nejvyšší správní soud konstatuje, že důvod pro zrušení napadeného rozsudku naopak nepředstavuje způsob, jakým krajský soud reagoval na žádost stěžovatelky, aby se soud vyjádřil k možnosti vrácení spotřební daně za propadnuté výrobky. Stěžovatelka svou argumentaci formulovala v kasační stížnosti zcela odlišně (viz bod [12] tohoto rozsudku) než v žalobě. V žalobě v bodě 38 pouze zmínila, že považuje za nezákonné, aby v důsledku napadeného rozhodnutí přišla o řádně odvedenou spotřební daň. Následně v bodě 44 požadovala po soudu, „*aby se v rámci odůvodnění rozhodnutí rovněž přesahově vyjádřil k tomu, jak by žalobkyně měla postupovat při uplatnění nároku na vrácení spotřební daně*“. V bodě 45 pak rozvádí, že již pravděpodobně s ohledem na uplynutí zákonem stanovených lhůt nemůže úspěšně žádat o zničení tabákových nálepek pod úředním dozorem, a tedy již nemá možnost žádat o vrácení spotřební daně. Pokud na takto vyjádřenou argumentaci soud reagoval tak, že se k těmto otázkám nemůže v nyní vedeném řízení vyjadřovat, neboť předmětem řízení není vrácení spotřební daně, a že úkolem soudu není podávat abstraktní akademický výklad práva a stavět se do role právního poradce stěžovatelky, nelze krajskému soudu nic vytknout. Bylo úkolem stěžovatelky, aby sama zvolila vhodný postup, jak se vrácení daně domoci, pokud se

domnívala, že součástí trestu propadnutí věci není také odvedená spotřební daň. Teprve následně by se správní soudy mohly k věci vyjadřovat a nyní krajský soud skutečně nemohl správním orgánům bez návaznosti na konkrétní přezkoumávané správní rozhodnutí předem stanovit, jak mají dále postupovat v hypotetickém sporu. Správní soudy nemohou tímto způsobem překračovat svou pravomoc, aby předešly vytváření dalších sporů, jak stěžovatelka požaduje. Jestliže stěžovatelka až v kasační stížnosti uvádí, že je třeba posoudit, zda je odvedená spotřební daň součástí trestu propadnutí tabákových výrobků, neboť to úzce souvisí s otázkou přiměřenosti uloženého trestu a jeho dopadů do majetkové sféry stěžovatelky, pak se jedná o námitku nepřípustnou (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Tímto přesahem se může dále zabývat žalovaný při hodnocení možnosti upustit od uloženého trestu.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že důvody pro takový postup byly dány již v řízení před krajským soudem, zrušil Nejvyšší správní soud rovněž rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[39] V případě, že Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu a současně zruší i rozhodnutí žalovaného správního orgánu podle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (viz § 110 odst. 3 větu druhou s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008-98).

[40] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 10 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve správním soudnictví proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč, soudní poplatek za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1 000 Kč, soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč a konečně soudní poplatek za návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti ve výši 1 000 Kč). Stěžovatelka byla v řízení před krajským soudem a v řízení před Nejvyšším správním soudem zastoupena advokátem JUDr. Pavlem Dudákem. V řízení o žalobě učinil zástupce ve věci celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a replika k vyjádření žalovaného [§ 11 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Náhrada nákladů řízení za zastupování před krajským soudem tak činí 10 200 Kč. V řízení o kasační stížnosti přiznal Nejvyšší správní soud zástupci stěžovatelky odměnu za dva úkony právní služby, spočívající v podání kasační stížnosti a repliky k vyjádření žalovaného, a dvakrát paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč, celkem tedy 6 800 Kč. Protože je zmocněný advokát plátcem daně z přidané

pokračování

hodnoty, zvyšuje se uvedený nárok o částku 3 570 Kč odpovídající příslušné sazbě daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Celkem tak náklady řízení činí 30 570 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovatelce k rukám jejího zástupce JUDr. Pavla Dudáka ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. listopadu 2022

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu