



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Rychlého a soudců Mgr. Martina Jakuba Bruse a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **Imperial Brands CR, s. r. o.**, se sídlem Karla Engliša 3201/6, Praha 5, zastoupena Mgr. Bagratem Verdiyaniem, advokátem, se sídlem Na Poříčí 1040/10, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 11. 3. 2022, č. j. 55 Af 1/2021 - 56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Celní úřad pro Středočeský kraj (dále jen „*celní úřad*“) rozhodnutím ze dne 2. 7. 2020, doručeným žalobkyni téhož dne, vyhověl žádosti žalobkyně, jejíž součástí byl soupis tabákových nálepek určených ke zničení – soupis tabákových nálepek starého vzoru sazby daně označené písmenem „V“ nalepených na jednotkových baleních cigaret v celkovém počtu 3 163 126 kusů (dále jen „*soupis I*“), a stanovil úřední dozor nad zničením tabákových nálepek na období od 13. 7. 2020 do 17. 7. 2020.

[2] 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 nedopatřením namísto konečné verze

soupisu přiložila jednu 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, tj. o 104 997 kusů tabákových nálepek více než v soupisu I předloženém dne 30. 6. 2020.

[3] Celní úřad po provedení místního šetření vydal 104 rozhodnutí, kterými rozhodl o vrácení hodnoty tabákových nálepek uvedených v soupisu I a zjištěných v rámci místního šetření. Dále vydal rozhodnutí ze dne 13. 8. 2020, č. j. 321624/2020-610000-39, (dále jen „*prvostupňové rozhodnutí*“), jež se týká tabákových nálepek, které byly při místním šetření zjištěny, ale nebyly uvedeny v soupisu I. Prvostupňovým rozhodnutím celní úřad vyměřil žalobkyni 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. Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 11. 2020, č. j. 47804-2/2020-900000-314, zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Praze (dále jen „*krajský soud*“), který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl jako nedůvodnou.

[5] Krajský soud uvedl, že postup podle § 122a odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 9. 2020 (dále jen „*zákon 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. V důsledku 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 podle § 118c odst. 2 zákona o spotřebních daních, se při splnění dalších podmínek § 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 podle § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních.

[6] S názorem žalobkyně, že soupis tabákových nálepek určených ke zničení nehraje žádnou roli a jeho význam je pouze informativní, se krajský soud neztotožnil, neboť provedení soupisu 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. Ze skutečnosti, že jsou určitá jednotková balení cigaret skladována za podmínek podle § 122a odst. 1 písm. b) bodu 3 zákona o spotřebních daních, nelze podle krajského soudu automaticky dovozovat, že se jedná o tabákové výrobky, které nejsou považovány za značené nesprávným způsobem.

[7] Byť to z § 122a odst. 1 písm. b) bodu 1 zákona o spotřebních daních výslovně nevyplývá, podle krajského soudu je z hlediska dozoru nad řádným nakládáním s vybranými výrobky podstatné předání provedeného soupisu správci daně, neboť

pokračování

jen tak lze předejít následné nedovolené manipulaci se soupisem a pochybnostem o pravosti soupisu. Tímto opatřením je významně omezen prostor pro případné nedovolené nakládání s tabákovými výrobky. Krajský soud konstatoval, že předložení soupisu není pouze formalitou, nýbrž opatřením, které směřuje k ochraně veřejného zájmu na řádném nakládání s vybranými výrobky. Provedením soupisu tabákových nálepek a jeho předložením správcí daně daňový subjekt určuje, na které tabákové výrobky se vztáhne fikce podle § 122a odst. 2 zákona o spotřebních daních, a bude je tedy možné dále skladovat za účelem zničení tabákových nálepek a vrácení hodnoty tabákových nálepek.

[8] Krajský soud nesouhlasil se 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. Pokud daňový subjekt nesplní některou ze tří podmínek uvedených v § 122a odst. 1 písm. b) zákona 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. Tato korekce názoru žalovaného však nemá reálný dopad na posouzení zákonnosti jeho rozhodnutí.

[9] Žalovanému naopak krajský soud přisvědčil v tom, že účelem soupisu II bylo rozšířit nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek, nikoli opravit soupis I. 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 podle krajského soudu 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 vyhotovila až po tomto datu. 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 nikoli).

[10] Výklad, jenž přiznává žalobkyni nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek pouze ve vztahu k jednotkovým balením cigaret, která byla pojata do soupisu předloženého celnímu úřadu nejpozději dne 30. 6. 2020, není podle krajského soudu iracionální, svévolný či bezúčelný. Jen proto, že tento výklad neumožňuje žalobkyni napravit její selhání, se nejedná o výklad nepřiměřený či neústavní. Žalobkyně podniká na vysoce regulovaném trhu s tabákovými výrobky, které jsou zatíženy spotřební daní, ke změnám tabákových nálepek dochází z důvodu změny sazby daně poměrně často, úprava spotřebních daní je založena na přísných administrativních opatřeních, která mají „*utěšnit díry*“ umožňující daňový únik. Žalobkyně tedy má mít podle krajského soudu zavedeny takové mechanismy, které zabrání vzniku pochybení, k němuž mělo v daném případě dojít.

[11] K námitce, že celní úřad akceptoval soupis II, neboť pod úředním dozorem byly zničeny i tabákové nálepky, které nebyly uvedeny v soupisu I, krajský soud uvedl, 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. Dodal, že úřední dozor nad zničením tabákových nálepek spočívá v tom, že úřední osoby celního úřadu jsou přítomny průběhu ničení tabákových nálepek a osvědčují ho; zničení tabákových nálepek je však důsledkem rozhodnutí vlastníka tabákových výrobků, nikoli důsledkem rozhodnutí celního úřadu.

[12] Podle krajského soudu § 122a zákona o spotřebních daních pouze stanoví podmínky vzniku hmotněprávního nároku na vrácení hodnoty tabákových nálepek v případě změny sazby daně. 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 stanovené lhůtě, kterou nelze prodloužit ani prominout její zmeškání, pak marné uplynutí této lhůty vede k tomu, že nárok nevznikl a vzniknout nemůže. Procesní režim rozhodování o nároku na vrácení hodnoty tabákových nálepek je nepodstatný, neboť žalovaný správně vycházel z toho, že žalobkyni tento nárok nenáleží, neboť nebyly splněny všechny podmínky pro jeho vznik.

[13] Rozhodnutí žalovaného není podle krajského soudu ani v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu, podle něž je cílem správy daně správné zjištění a stanovení daní. K tvrzené asymetrii v postupu celního úřadu krajský soud zdůraznil, že nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek vzniká jejich zničením 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. 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.

[14] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[15] Podle stěžovatelky krajský soud při hodnocení právní povahy věci nedostatečně reflektoval smysl a účel zákona (zamezení nelegálnímu nakládání s vybranými výrobky), který byl jejím jednáním naplněn. Nezákonost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatelka také v tom, že krajský soud nevzal v potaz, že fakticky byl předmět řízení o vrácení zaplacené hodnoty spotřební daně v soupisu I vymezen. Dále stěžovatelka namítá, že krajský soud nečiní rozdíl mezi zájmem na likvidaci nesprávně značeného zboží a zájmem na snížení negativních dopadů na daňové subjekty v souvislosti se zvýšením sazby daně projevujícím se v řízení o vrácení již zaplacené spotřební daně, kde není třeba uplatňovat přísně formalistické postupy.

[16] Stěžovatelka zpochybňuje formalistické lpění na úplnosti provedení soupisu v situaci, kdy právem hájený zájem nebyl porušen ani ohrožen. Žalovaný v průběhu celého řízení nepochybnil, že všechna balení cigaret byla do skladu navedena před uplynutím lhůty, nebylo s nimi až do likvidace manipulováno a sklad byl řádně zabezpečen. Neapanují-li pochybnosti o naplnění smyslu a účelu zákona, je podle stěžovatelky namístě vrátit zaplacenou hodnotu spotřební daně. Stěžovatelka odmítá, že by podáním neúplné verze soupisu omezila rozsah úředního dozoru nebo rozsah řízení o vrácení zaplacené spotřební daně. Trvá na tom, že jasně deklarovala vůli „nechat spálit veškeré zboží“, které do skladu (včas) navezla.

pokračování

[17] Podle stěžovatelky požadavek na absolutní numerickou přesnost soupisu z hlediska naplnění účelu zákona nesmí být vnímán dogmaticky. Ostatně je v praxi technicky v podstatě nedosažitelný, vzhledem k množství zboží běžně dochází k tomu, že rozdíl mezi provedeným soupisem a počtem zlikvidovaných krabiček cigaret se pohybuje v řádu stovek až jednotek tisíců. Při zabezpečení „*nemanipulace*“ se zbožím navezeným ve lhůtě by podle stěžovatelky mělo postačovat vymezení předmětu likvidace i řízení o vrácení zaplacené hodnoty daně též označením místa (skladu), kde se zboží určené k likvidaci nachází. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že se ve skladu fakticky mohou nacházet jak balení, která se nepovažují za tabákové výrobky nesprávně značené, tak balení, která jsou nesprávně značenými tabákovými výrobky, jež nelze skladovat. Tento závěr pokládá za příliš kategorický, neboť je nemyslitelné, že by měla v úmyslu část zboží skladovat jako řádně značené a druhou část (v soupisu I exaktně nevyčíslenou) jako nesprávně značenou. Stěžovatelka rovněž nesouhlasí s tím, že by podáním soupisu I bylo rozhodnuto o omezení rozsahu požadovaného vrácení výše zaplacené spotřební daně. Podle stěžovatelky nedošlo zasláním soupisu II k rozšíření předmětu řízení, nýbrž pouze k uvedení počtů jednotkových balení do souladu se skutečným stavem.

[18] Stěžovatelka se domnívá, že § 122a zákona o spotřebních daních sleduje dva různé chráněné zájmy, jejichž aspekty je třeba oddělovat. První zájem (zamezení nelegálního doprodeje tabákových výrobků s předcházející výší sazby daně) byl bezezbytku naplněn. Smyslem druhého zájmu (snížení nákladů pro subjekty na trhu s cigaretami v souvislosti s přechodem na novou sazbu daně) je férové vrácení zaplacené výše spotřební daně za výrobky, které se nedostaly ke konečnému spotřebiteli a pozitivní motivace daňových subjektů nepokoušet se doprodávat nelegální zboží. Krajský soud se zabýval prvním chráněným zájmem a ten druhý neoddělil, tedy na něj kladl shodné nároky co do rigoróznosti a formálnosti, ačkoli v řízení o vrácení zaplacené hodnoty tabákových nálepek není formalistický výklad daného ustanovení namístě. Podle stěžovatelky není zřejmé, proč by v otázce vrácení hodnoty zaplacené spotřební daně nemělo být připuštěno opravení nesprávné verze soupisu. Jestliže nevzniká obava z neoprávněného nakládání s tabákovými výrobky, není zřejmé, proč by zákon neměl v době do spálení zboží umožnit daňovému subjektu provedení opravy soupisu za účelem vrácení správné výše zaplacené hodnoty tabákových nálepek. Neexistuje zde veřejný zájem na vrácení pouhé části hodnoty zlikvidovaných tabákových nálepek, pokud bylo zboží do skladu včas navezeno a řádně zabezpečeno proti manipulaci.

[19] Stěžovatelka tvrdí, že daň za uvedené tabákové výrobky již uhradila a domáhá se pouze vrácení hodnoty za tabákové nálepky na „*zničených krabičkách*“ a že před zahájením likvidace své pochybení bez na újmy na veřejném zájmu zhojila. Přísnost a striktní formalistický výklad zákona není namístě, neboť fakticky k ohrožení zájmu na zamezení nelegálního nakládání s cigaretami dojít nemohlo a není pochyb o tom, že stěžovatelka chtěla nechat zničit všechna jednotková balení navezená do skladu a nechat si vrátit hodnotu všech zaplacených a zničených tabákových nálepek.

[20] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje se závěry krajského soudu. Trvá na tom, že stěžovatelka nesplnila podmínky stanovené v § 122a zákona o spotřebních daních, což nelze prominout ani nahradit výkladem. Krajský soud provedl

podle žalovaného podrobnou analýzu jednotlivých ustanovení zákona a upozornil na to, že lhůta podle § 122a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních je záměrně totožná se lhůtou podle § 118c odst. 2 zákona o spotřebních daních. Z toho plyne, že po uplynutí této lhůty se jednotková balení cigaret považují za tabákový výrobek značený nesprávným způsobem a nelze je skladovat ani prodávat. Z toho je zřejmé, že nebylo možné u tabákových nálepek neuvedených v soupisu I vrátit jejich hodnotu. Skutečnost, že stěžovatelka navezla nesepsané tabákové výrobky do stejného skladu jako tabákové výrobky uvedené v soupisu I, nemohla naplnit zákonem chráněný zájem; nesepsané tabákové výrobky byly skladovány nezákonně. Žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

[21] Stěžovatelka v replice opakuje, že § 122a odst. 1 zákona o spotřebních daních obsahuje více chráněných zájmů, z nichž každý musí být posuzován zvlášť. Kromě zabezpečení dodržení podmínek pro neuvedení neznačeného zboží zpět do oběhu sleduje i jiný cíl – stanovení administrativních podmínek pro vrácení hodnoty tabákových nálepek v zájmu řádného výběru daní. Podle stěžovatelky platí, že i kdyby nesrovnalosti v soupisu narušily veřejný zájem na zabezpečení dodržení podmínek pro neuvedení neznačeného zboží zpět do oběhu, neznamená to bez dalšího zásah do veřejného zájmu na řádném výběru daní. Podmínky pro vrácení daňovým subjektem zaplacené daně (hodnoty tabákové nálepky) proto nemají být s ohledem na okolnosti věci vykládány restriktivně ani formalisticky, je-li účelu zákona a zákonem chráněného cíle bezezbytku dosaženo i při menší formalizaci úkonů daňového subjektu. Veřejný zájem na řádném výběru daní podle stěžovatelky nemůže spočívat ve vytvoření formálních překážek pro vrácení zaplacené „nespotřebované“ daně.

[22] Žalovaný v duplice uvádí, že výkladem smyslu a účelu zákona se stěžovatelka snaží zhojit zjevný fakt, že svou vinou nedodržela podmínky pro vznik nároku na vrácení hodnoty tabákových nálepek. Stěžovatelkou namítané skutečnosti nemohou podle žalovaného odůvodnit postup, při kterém by byla daň vrácena i při nedodržení zákonem stanovených podmínek.

[23] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud předesílá, že mezi účastníky řízení je sporný pouze výklad § 122a zákona o spotřebních daních, respektive význam soupisu tabákových nálepek a možnost jeho pozdějších změn.

[26] Podle § 122a odst. 1 zákona o spotřebních daních v rozhodném znění platilo, že „[n]árok 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

pokračování

- 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.

[27] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s výkladem tohoto ustanovení, který v napadeném rozsudku předestřel a podrobně zdůvodnil krajský soud. Argumentaci stěžovatelky naopak Nejvyšší správní soud z níže uvedených důvodů považuje za zavádějící a z hlediska podstaty věci mnohdy irelevantní.

[28] Krajský soud při výkladu citovaného ustanovení správně upozornil na § 118c odst. 2 zákona o spotřebních daních, podle kterého „[j]ednotkové balení cigaret určené k přímé spotřebě s tabákovou nálepkou odpovídající sazbě daně bezprostředně předcházející nové sazbě daně nakoupené za účelem dalšího prodeje nelze skladovat ani prodávat po uplynutí posledního dne třetího kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž nabyla účinnosti nová sazba daně.“ Jednotkové balení cigaret, které podle tohoto ustanovení již nelze skladovat ani prodávat, se přitom podle § 118c odst. 3 zákona o spotřebních daních považuje za tabákový výrobek značený nesprávným způsobem, který je správcem daně podle § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních povinen zajistit. Výjimku z tohoto pravidla upravuje § 122a odst. 2 zákona o spotřebních daních, který stanoví, že „[j]ednotkové balení cigaret určené k přímé spotřebě s tabákovou nálepkou odpovídající sazbě daně bezprostředně předcházející nové sazbě daně, u něhož jsou splněny podmínky podle odstavce 1, se do posledního dne pátého kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž nabyla účinnosti nová sazba daně, nepovažuje za tabákový výrobek značený nesprávným způsobem.“

[29] Z těchto ustanovení vyplývá význam soupisu tabákových nálepek, který je základním podkladem pro rozhodnutí o vrácení hodnoty tabákových nálepek a zároveň opatřením, které směřuje k ochraně veřejného zájmu na řádném nakládání s vybranými výrobky (zde jednotková balení cigaret). Jak správně uvedl krajský soud, provedením soupisu tabákových nálepek a jeho předložením správci daně daňový subjekt určuje, na které tabákové výrobky se vztáhne fikce podle § 122a odst. 2 zákona o spotřebních daních, a bude je tedy možné dále skladovat za účelem zničení tabákových nálepek a vrácení jejich hodnoty. Naopak, jednotková balení cigaret, která nejsou pojata do soupisu, se po uplynutí lhůty stanovené v § 118c odst. 2 zákona o spotřebních daních považují za tabákové výrobky

značené nesprávným způsobem, které nelze skladovat. Nejvyšší správní soud konstatuje, že u tabákových výrobků značených nesprávným způsobem je přitom vrácení hodnoty tabákové nálepky z povahy věci vyloučeno.

[30] Ustanovení § 122a odst. 1 zákona o spotřebních daních obsahuje podmínky, které musí být kumulativně splněny, aby daňovému subjektu vznikl nárok na vrácení hodnoty tabákové nálepky. Jednou z těchto podmínek je umístění jednotkových balení cigaret *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; tato podmínka musí být splněna po celou dobu až do dne zničení tabákových nálepek. Slovní spojení *s těmito tabákovými nálepkami* přitom odkazuje na skutečnost, že **se musí jednat o tabákové nálepky zahrnuté do soupisu**. Soupis tak zároveň poskytuje správci daně informace o tom, jaké množství jednotkových balení cigaret daňový subjekt skladuje v režimu zmíněného ustanovení.

[31] Krajský soud dále správně zdůraznil, že soupis tabákových nálepek musí být předložen správci daně. Z hlediska dozoru nad řádným nakládáním s vybranými výrobky je předání provedeného soupisu správci daně klíčové, neboť jen tak lze předejít následné nedovolené manipulaci se soupisem nebo pochybnostem o pravosti soupisu a omezit prostor pro případné nedovolené nakládání s tabákovými výrobky. Tím, že je soupis tabákových nálepek předložen správci daně, je vyloučeno, že by mohl být po rozhodném datu doplňován či jinak upravován. Nejvyšší správní soud dodává, že povinnost předložit soupis tabákových nálepek správci daně ve lhůtě stanovené v § 122a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních vyplývá také z toho, že jde o povinnou přílohu žádosti o úřední dozor (srov. formulář žádosti, jehož struktura je podle citovaného ustanovení závazná).

[32] Nejvyšší správní soud proto souhlasí s krajským soudem, že soupisem tabákových nálepek příloženým k žádosti o úřední dozor stěžovatelka určila, u kolika jednotkových balení cigaret uplatní nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek, tedy *de facto* maximální hodnotu tabákových nálepek, která jí mohla být po ověření splnění dalších podmínek vrácena. Rozhodnutí o tom, v jakém rozsahu svůj nárok uplatní, bylo výhradně na stěžovatelce, která si s ohledem na svou praxi na trhu s tabákovými výrobky měla být vědoma striktní právní úpravy, stejně jako rizika, že v soupisu případně udělá nějakou chybu, a důsledků z toho plynoucích. Nejvyšší správní soud zároveň souhlasí s krajským soudem v tom, že předložením soupisu II stěžovatelka rozšířila nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek o ty z nich, které neuvedla v soupisu I.

[33] Lze tedy shrnout, že **soupis tabákových nálepek musí být proveden a správci daně předložen ve lhůtě podle § 122a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních a po uplynutí této lhůty již nesmí být doplňován**. Uplynutím zmíněné lhůty se totiž jednotková balení cigaret s tabákovými nálepkami neuvedenými v soupisu stávají tabákovými výrobky značenými nesprávným způsobem se všemi důsledky z toho plynoucími, včetně nemožnosti vrácení hodnoty tabákové nálepky. Daňové orgány tudíž mohly, respektive musely, vycházet pouze ze soupisu I, zatímco k soupisu II doloženému až po uplynutí lhůty stanovené v § 122a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních přihlížet nemohly.

pokračování

[34] Nejvyšší správní soud nesdílí přesvědčení stěžovatelky, že by se při výkladu § 122a odst. 1 zákona o daních z příjmů měly rozlišovat jednotlivé chráněné zájmy. Pro zabránění nelegálnímu nakládání s vybranými výrobky i pro řádný výběr daně je totiž nezbytná náležitá evidence vybraných výrobků (zde jednotková balení cigaret) a jejich konkrétních právních režimů (například specifický režim upravený v § 122a zákona o spotřebních daních), respektive dostatek informací na straně celního úřadu, aby mohl efektivně vykonávat svou činnost a dbát na dodržování stěžovatelkou zdůrazňovaných účelů zákona. Stěžovatelkou naznačovaná možnost pozdějších úprav soupisu tabákových nálepek by zvýšila riziko neoprávněného nakládání s jednotkovými baleními cigaret v režimu § 122a zákona o spotřebních daních bez ohledu na to, zda v jejím případě k takové manipulaci došlo, či nikoli. Pravidla musejí platit stejně pro všechny.

[35] Pro vznik nároku na vrácení hodnoty tabákových nálepek nepostačuje to, že stěžovatelka údajně jasně deklarovala vůli „*nechat spálit veškeré zboží*“, které do skladu (včas) navezla. Názor stěžovatelky, že při zabezpečení „*nemanipulace*“ se zbožím navezeným ve lhůtě by mělo postačovat obecné vymezení předmětu likvidace i řízení o vrácení zaplacené hodnoty daně označením místa (skladu), kde se zboží určené k likvidaci nachází, odporuje zákonem vymezeným podmínkám, neboť zcela vynechává jednu z nich – provedení a předložení soupisu tabákových nálepek. Požadavek na provedení a předložení soupisu tabákových nálepek, jehož význam Nejvyšší správní soud nastínil výše, přitom nelze považovat za pouhou formální překážku pro vrácení zaplacené „*nespotřebované*“ daně.

[36] Stěžovatelka se mýlí, pokud se domnívá, že krajský soud při hodnocení právní povahy věci nedostatečně reflektoval smysl a účel zákona a že § 122a zákona o spotřebních daních vyložil formalisticky. Naopak, Nejvyšší správní soud má za to, že krajským soudem přdestřený výklad je v souladu se smyslem a účelem dané právní úpravy, která je sice přísná, ale nikoli iracionální. Přísnost právní úpravy v oblasti tabákových výrobků by ostatně pro stěžovatelku, která v dané oblasti delší dobu podniká, měla být překvapivá.

[37] K námitce stěžovatelky, že je třeba brát v úvahu, že daň za uvedené tabákové výrobky již uhradila, domáhá se pouze vrácení hodnoty za tabákové nálepky na „*zničených krabičkách*“ a před zahájením likvidace své pochybení bez na újmy na veřejném zájmu zhojila, Nejvyšší správní soud připomíná, že uhrazení daně, respektive hodnoty tabákové nálepky, je samostatnou podmínkou pro vznik nároku na vrácení hodnoty tabákové nálepky, upravenou v § 122a odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. To, že stěžovatelka se domáhá vrácení hodnoty tabákových nálepek na „*zničených krabičkách*“, jen jinými slovy popisuje fakt, že stěžovatelka splnila další (nikoli však všechny) zákonné podmínky. Ve vztahu k tabákovým nálepkám uvedeným v soupisu II, které nezahrnula do soupisu I, však stěžovatelka nesplnila podmínku stanovenou v § 122a odst. 1 písm. b) bodu 1 zákona o spotřebních daních. Předložení soupisu II pak s ohledem na výše uvedené nelze považovat za zhojení toho, co stěžovatelka označuje za své pochybení.

[38] Námitky stěžovatelky, že právem hájený zájem nebyl porušen ani ohrožen, respektive že zájem na zamezení nelegálního doprodeje tabákových výrobků s předcházející výší sazby daně byl bezesbýtku naplněn, se zcela mýjí s podstatou nyní řešené věci, neboť nic nevypovídají o tom, zda stěžovatelka splnila podmínky stanovené v § 122a odst. 1 zákona o spotřebních daních, či nikoli. Tvzení stěžovatelky, že žalovaný nezpochybnil,

že všechna balení cigaret byla do skladu navezena před uplynutím lhůty, nebylo s nimi až do likvidace manipulováno a sklad byl řádně zabezpečen, nic nemění na tom, že daňové orgány správně vycházely výhradně ze soupisu I předloženého správci daně ve stanovené lhůtě, nikoli z pozdějšího soupisu II, ať už byly důvody jeho vyhotovení jakékoli. Stejně tak argumentace stěžovatelky, že požadavek na absolutní numerickou přesnost nemusí být z hlediska naplnění účelu zákona vnímán dogmaticky a v praxi běžně dochází k tomu, že rozdíl mezi provedeným soupisem a počtem zlikvidovaných krabiček cigaret se pohybuje v řádu stovek až jednotek tisíců, nic nemění na tom, že podmínky pro vznik nároku na vrácení hodnoty tabákových nálepek stěžovatelka mohla splnit pouze u těch nálepek, které uvedla v soupisu I. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že stěžovatelka jako profesionál v oboru by si naopak měla být vědoma, že zdánlivá přísnost zákonné úpravy není samoučelná, dopadá stejně na všechny plátce této spotřební daně, a že je její povinností vést řádnou a bezchybnou evidenci (zde – vytvořit příslušný soupis) s rizikem eventuální odpovědnosti pro případ, že tak neučiní.

[39] Lze tedy uzavřít, že krajský soud vyložil výše citované ustanovení správně a jeho přístup ani přístup žalovaného nebyl formalistický ani přesahující cíle zákona. Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[40] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení tudíž nemá. Žalovaný byl ve věci úspěšný, ale náhradu nákladů nepožadoval a ze spisového materiálu nevyplývá, že by mu nějaké náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly. Nejvyšší správní soud proto nepřiznal náhradu nákladu řízení ani jednomu z účastníků.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. listopadu 2023

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu