



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jana Čížka v právní věci:

žalobkyně: **P. M. Č., a. s., IČO: X**
sídlem X
zastoupena advokátem Mgr. Ing. Pavlem Bezouškou
sídlem Žižkovo nám. 2, 286 01 Čáslav

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4
o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2018, č. j. 13291-2/2018-900000-04,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2018, č. j. 13291-2/2018/900000-04, a rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 1. 2. 2018, č. j. 26559/2018-610000-12, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradu nákladů řízení částku 31 768,59 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce, Mgr. Ing. Pavla Bezoušky, advokáta.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb.,

soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), doručenou soudu dne 16. 4. 2018, domáhá zrušení výše označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný podle § 90 odst. 5 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 1. 2. 2018, č. j. 26559/2018-610000-12 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím byl žalobkyni uložen podle § 135zk odst. 2 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „zákon o spotřebních daních“) správní trest pokuty ve výši 1 000 000 Kč za správní delikt (od 1. 7. 2017 přestupek) podle § 135zk odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Přestupku se žalobkyně dopustila tím, že jednala v rozporu s § 114 odst. 2, ve spojení s odst. 3 a 4 zákona o spotřebních daních a v rozporu s § 2 odst. 3 nyní již zrušené vyhlášky č. 467/2003 Sb., o používání tabákových nálepek při značení tabákových výrobků, ve znění účinném do 14. 2. 2019 (dále jen „vyhláška č. 467/2003 Sb.“), když jako výrobce tabákových výrobků na základě povolení k provozování daňového skladu č. j. 91119-5/2014-610000-11 ze dne 11. 6. 2014 ve svém daňovém skladu ev. č. X na adrese X, řádně nezačala tabákovými nálepkami v tabulce ve výroku uvedená jednotková balení tabáku ke kouření v celkovém množství 151 080 ks, neboť tabákové nálepky byly na jednotkových baleních tabáku nalepeny vertikálně zčásti na těle plechovkového balení a zčásti na samostatném oddělitelném kruhovém plastovém víčku, které bylo možné po běžném odtržení či přerušení protilehlé zajišťovací pásky odklopit a jednotkové balení tabáku ke kouření tak otevřít bez viditelného poškození tabákové nálepky.

2. Žalobkyně napadá rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost a pro vady řízení. Podle žalobkyně je naplněn též liberační důvod dle § 135zzf odst. 1 zákona o spotřebních daních. V prvním žalobním bodu žalobkyně namítá, že odpovědnost za přestupek zanikla s ohledem na znění § 135zzf odst. 2 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 6. 2017, podle kterého: *„Odpovědnost právnické osoby za správní delikt zaniká, jestliže správní orgán o něm nezahájil řízení do 1 roku ode dne, kdy se o něm dozvěděl, nejpozději však do 3 let ode dne, kdy byl spáchán.“* Jednání, v nichž je spatřován přestupek, se žalobkyně dopustila opakovaně mezi 8. 1. a 3. 4. 2015. Jednalo se celkem o celkem 11 zakázek, které žalobkyně realizovala, pokud jde o výrobek X, ve dnech: 8. 1. 2015, 15. 1. 2015, 24. 1. 2015, 12. 2. 2015, 24. 2. 2015 a 3. 4. 2015, a pokud jde o výrobek X pak ve dnech: 8. 1. 2015, 22. 1. 2015, 23. 1. 2015, 11. - 12. 2. 2015, 22. - 23. 2. 2015 a 28. 2. 2015. Řízení o přestupku bylo zahájeno 8. a 9. 10. 2015, tedy během jednoho roku ode dne, kdy se o něm správní orgán I. stupně dozvěděl (při místních šetřeních ve dnech 14. a 15. 3. 2015), nicméně nebylo pravomocně ukončeno do tří let ode dne, kdy byl správní delikt spáchán (s výjimkou výroby probíhající dne 3. 4. 2015). Podle žalobkyně muselo být o přestupku pravomocně rozhodnuto v objektivní lhůtě tří let. U každé jednotlivé výroby tak došlo k zániku odpovědnosti za správní delikt po uplynutí tří let.
3. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem žalovaného, že její jednání byla trvajícím přestupkem a prekluzivní lhůta počala běžet dnem následujícím po skončení výroby dne 3. 4. 2015. Zákon o spotřebních daních totiž pojem trvajícím správní delikt neznal a nově je definován s účinností od 1. 7. 2017 v § 8 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“). Žalobkyně však žádný protiprávní stav neudržovala, předmětné výrobky vyráběla pouze v určité dny mezi 8. 1. 2015 a 3. 4. 2015, nikoli kontinuálně. Protiprávní stav byl odstraněn vždy ukončením výroby dané zakázky, která nikdy netrvala déle než 2 dny po sobě jdoucí.

Jednání žalobkyně nevykazuje ani znaky pokračování v přestupku ve smyslu § 7 zákona o odpovědnosti za přestupky. Dle žalobkyně je to vyloučeno přinejmenším proto, že o záměru lze hovořit pouze u jednání úmyslných, nikoli nedbalostních a tím méně u jednání, u nichž se zavinění nevyžaduje vůbec. V této souvislosti žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 1. 2013, sp. zn. 8 Tz 97/2012. Jednání žalobkyně tak nebylo jednáním trvajícím či pokračováním, ale jednáním opakovaným. Každé jednání tedy mohlo skutkovou podstatu přestupku naplnit jediné samostatně a šlo tedy o jejich vícečinný souběh.

4. Další argumentace žalobkyně směřuje k časové působnosti právních norem v souvislosti s nabytím účinnosti zákona o odpovědnosti za přestupky, konkrétně ve vztahu k přechodným ustanovením v jeho § 112. Žalobkyně se domnívá, že je třeba vykládat § 112 odst. 4 zákona o odpovědnosti za přestupky tak, že řízení o správním deliktu mělo být dokončeno podle právních předpisů účinných do 30. 6. 2017, a to včetně aplikace § 135zzf odst. 2 zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 30. 6. 2017. K zániku odpovědnosti za správní delikt tedy ve smyslu § 135zzf odst. 2 zákona o spotřebních daních došlo postupně mezi daty 8. 1. 2018 a 28. 2. 2018. Pokud by soud tento názor nesdílel a aplikoval by § 112 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky, šlo by dle žalobkyně o nepravou retroaktivitu a namítá protiústavnost tohoto ustanovení. Soud dále neuvádí související argumentaci žalobkyně o protiústavnosti tohoto ustanovení, neboť Ústavní soud svým nálezem ze dne 4. 2. 2020, sp. zn. Pl. ÚS 15/19, publikovaným pod č. 54/2020 Sb., zrušil pro rozpor s ústavním pořádkem ustanovení § 112 odst. 2 věty první zákona o odpovědnosti za přestupky, když dospěl k závěru, že jak úprava promlčení trestní odpovědnosti, tak promlčení odpovědnosti za přestupek, jsou součástí vymezení trestnosti ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) s tím, že smyslem uvedeného ustanovení je chránit obviněného před tím, aby na něj dopadlo zprísnění právní úpravy trestnosti a ukládání trestu v době po spáchání činu. Současně však Ústavní soud poukázal i na větu druhou ustanovení čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, která obviněnému naopak zaručuje, že bude těžit i z budoucího zmírnění úpravy trestnosti činu. Článek 40 odst. 6 Listiny tak dle Ústavního soudu nejen, že upravuje zákaz retroaktivity v neprospěch pachatele, ale současně i příkaz retroaktivního působení pozdějšího zákona, je-li pro pachatele příznivější. Mimo jiné i v reakci na uvedený nálezk Ústavního soudu dospěl zdejší soud k závěru, že klíčové (zbývající) ustanovení § 112 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky je v rozporu s ústavním pořádkem a proto v jiné své věci (sp. zn. 48 A 144/2017) podal k Ústavnímu soudu návrh na zrušení § 112 odst. 2 (původní věty druhé) zákona o odpovědnosti za přestupky. Ústavní soud o tomto návrhu rozhodl nálezkem ze dne 16. 6. 2020, sp. zn. Pl. ÚS 4/20, tak, že setrval na svých dříve vyslovených závěrech v nálezu ze dne 4. 2. 2020, sp. zn. Pl. ÚS 15/19) a rovněž tuto část původního ustanovení § 112 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky pro rozpor s ústavním pořádkem, konkrétně ustanovením čl. 40 odst. 6 Listiny, zrušil. Třebaže by závěry zmíněných nálezků Ústavního soudu mohly mít v souvislosti s nyní projednávanou věcí relevanci, soud se touto otázkou, která v dané věci není klíčovou, blíže nezabýval, neboť shledal důvodnou jinou žalobní námitku a zrušení napadeného rozhodnutí z tohoto důvodu je pro žalobkyni výhodnější, jak bude vysvětleno níže.
5. Žalobkyně namítá, že se správního deliktu proti značení tabákovými nálepkami nedopustila. Ve dnech 8. 1. 2015 až 3. 4. 2015 byla vyráběna plechovková balení řezaného tabáku. Tabák byl balen do kulatých plechovek, které byly opatřeny plastovým víčkem. V

průběhu výrobního procesu byly tyto výrobky opatřeny i platnou tabákovou nálepkou, která byla umístěna částečně na boku dózy a částečně na svrchním plastovém víčku, přičemž naproti tabákové nálepce byla pro zpevnění víčka upevněna průhledná páska. Na průhledné pásce byl navíc šipkou vyznačen způsob a směr otevírání krycího víčka jednotkového balení doprovázený na některých výrobcích i slovním pokynem, jak balení otevřít: „Otevři otočením“. Fotografie obou druhů výrobků žalobkyně přikládá. Žalobkyně má za nesporné, že výrobky tabákovými nálepkami značeny byly, spor se vede o způsob značení. Při kontrole provedené správním orgánem I. stupně byl kontrolujícími otevřen jeden kus jednotkového balení předmětného výrobku tak, že při otevření zůstala tabáková nálepka neporušena, k čemuž nesmí podle § 116 odst. 4 zákona o spotřebních daních dojít. Na základě této skutečnosti správní orgán I. stupně dospěl k závěru, že se jedná o výrobky nesprávně značené a na základě právní fikce založené v § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních dovodil, že žalobkyně má ve svém skladu neznačené výrobky, a to přestože dle žalobkyně na nich byla platná tabáková nálepka umístěna.

6. Správní orgán I. stupně při místních šetřeních nerefletoval připomínky žalobkyně, že součástí balení předmětného výrobku je průhledná lepicí páska, jejíž funkcí je přilepení víčka k vlastnímu tělu obalu tak, aby při otevírání jednotkového balení došlo k přetržení tabákové nálepky. Pokud by správní orgán I. stupně dbal pokynu výrobce, jak balení otevřít, k viditelnému poškození tabákové nálepky by jednoznačně došlo, což prokázaly testy, které žalobkyně nechala provádět před uvedením výrobků na trh. Nadto způsob umístění tabákových nálepek na předmětná balení byl navíc ještě před zahájením výroby konzultován žalobkyní se zaměstnanci žalovaného. Žalobkyně má za to, že předmětné výrobky byly značeny v souladu s požadavky právních předpisů a za správní delikt byla potrestána jen na základě formalistického výkladu právní fikce uvedené v § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních. V této souvislosti žalobkyně poukazuje na obdobnou situaci, resp. obdobný výkladový problém v roce 2008 (protokol Celního úřadu Kolín ze dne 25. 4. 2008, č. j. 9583/08-177500-014), kdy původní způsob značení výrobků (šlo o zn. X) byl po konzultaci s orgány celní správy upraven. Z citovaného protokolu proto žalobkyně vyšla při vývoji nových výrobků uvedených na trh v roce 2015 s tím, že tabáková nálepka byla umístěna nejen na dóze, ale na plastovém víčku byla umístěna navíc přes jeho hranu v poměru zhruba 50:50, resp. 40:60. Při testování výrobků bylo zkoušeno i to, jaké lepidlo by mělo být použito a jaká je jeho adheze, aby se tabáková nálepka samovolně nemohla odlepit z víčka ani z dózy samotné. Lepicí páska přes tabákovou nálepku proto nebyla nutná. Shodně jako v roce 2008 po přeznačení způsobem schváleným celní správou je u výrobků z roku 2015 naproti tabákové nálepce umístěna průhledná přelepka, a to z důvodu, aby nebylo balení možné otevřít naproti tabákové nálepce, která by poté fungovala jako pant. Dalším posunem při značení výrobků tabákovou nálepkou bylo umístění pokynů výrobce, jak balení otevřít.
7. Žalobkyně rovněž namítá, že na rozdíl od postupu orgánů celní správy v roce 2008, jí nebylo umožněno přeznačení nyní posuzovaných výrobků, resp. jí to bylo umožněno toliko u výrobků značky X a značky X, které nebyly zajištěny, a to na základě písemného stanoviska žalovaného ze dne 5. 5. 2015, č. j. 23184/2015-900000-231. Žalobkyně tyto nezajištěné výrobky týchž značek shodně jako v roce 2008 i v roce 2015 přeznačila oblepením plastového víčka průhlednou izolepou v souladu s výše uvedeným stanoviskem žalovaného a prodala. U ostatních výrobků z roku 2015 jí to však umožněno nebylo. Žalobkyně též poukazuje na to, že zhruba po dobu dvou let před uvedením předmětných výrobků na trh konzultovala s žalovaným způsob jejich značení. Z těchto konzultací sice

neexistují písemné záznamy, nicméně svědeckými výpověďmi zejména Ing. D., bývalé ředitelky odboru daní žalovaného (dále jen „svědkyně“), a zaměstnanců žalobkyně p. N., p. Š. a p. L., bylo prokázáno, že značení výrobků diskutováno bylo a že byl odsouhlasen právě ten způsob, který nakonec byl při výrobě realizován. Následné zajištění předmětných výrobků a zahájení správního řízení bylo v rozporu se stávající správní praxí a legitimními očekáváními žalobkyně.

8. Žalobkyně se rovněž domnívá, že v jejím případě byly splněny liberační důvody podle § 135zzf odst. 1 zákona o spotřebních daních. Žalobkyně způsob značení s předstihem konzultovala s žalovaným, které jí daný postup ústně během diskusí trvajících přibližně 2 roky odsouhlasil, a rovněž při vývoji značení předmětných výrobků vycházela ze způsobu značení, který byl v roce 2008 u výrobků téhož typu písemně odsouhlasen v protokolu Celního úřadu Kolín. Zahájení výroby v roce 2015 též předcházela vývoj v podobě zkoušení lepšího lepidla pro lepení tabákových nálepek, umístění tabákové nálepky na balení a umístění průhledné lepící nálepky se šipkou zvýrazňující pokyn k otevírání. Interní dokumentaci k tomuto testování žalobkyně již v rámci správního řízení předložila. Z této dokumentace vyplývá, že testováno bylo 100 ks předmětných výrobků a všech sto bylo otevřeno tak, že při otevírání došlo k porušení tabákové nálepky. Tuto skutečnost rovněž potvrdili výše jmenovaní svědci (zaměstnanci žalobkyně) p. N. a p. Š.. V té době rovněž docházelo k opakovaným konzultacím se svědkyní, která při výsledku potvrdila, že se žalobkyně jejími doporučeními řídila. Žalobkyně poukazuje na to, že svědkyně byla ředitelkou odboru daní žalovaného a tudíž měla žalobkyně oprávněně za to, že její doporučení jsou vysoce relevantní. Žalobkyně navrhovala jako důkaz dohledat emailovou komunikaci žalobkyně se svědkyní, která to sama učinit nemohla, neboť již zaměstnankyní žalovaného v té době nebyla. Žalovaná však navržený důkaz neprovedla s poukazem na ochranu osobnosti, ač dle žalobkyně svědkyni dosud nikdo o souhlas s otevřením její pracovní emailové schránky ani nepožádal.
9. Žalobkyně si je vědoma toho, že z žádného právního předpisu neplyne pro pracovníky podřízených orgánů celní správy vázanost názory pracovníků nadřízených orgánů v konkrétní věci, v praxi se však na stanoviska nadřízených odvolávají. Dochází tím i k porušování zásady dvojinstančnosti, na což žalobkyně upozorňovala. Žalobkyně je přesvědčena o tom, že předmětná jednotková balení tabákových výrobků značila způsobem, který je v souladu se zákonem o spotřebních daních i s vyhláškou č. 467/2003 Sb. A i kdyby tomu tak nebylo, vynaložila žalobkyně veškeré úsilí, které po ní bylo možné požadovat a je dán proto liberační důvod ve smyslu § 135zzf odst. 1 zákona o spotřebních daních. Žalobkyně nesouhlasí se způsobem, jakým se s otázkou možnosti liberace vypořádalo napadené rozhodnutí a poukazuje i na etický kodex uveřejněný na webové stránce www.celnisprava.cz. Žalovaný tento etický kodex popírá, pokud tvrdí, že názor jejího vysokého vedoucího úředníka je jeho pouhým osobním názorem. Žalobkyně přitom se svědkyní komunikovala přímo na pracovišti žalovaného či prostřednictvím pracovního emailu. Příkládala jim proto ze všech těchto důvodů vysokou kredibilitu.
10. Žalobkyně poukazuje i na to, že si svědkyně přesně pamatovala tvar dózy (plechovky), druh víčka, způsob aplikace tabákové nálepky a způsob aplikace přelepky na protilehlé straně i barevné uchycení. Není tedy žádných pochyb o tom, že se jednalo o konzultace o předmětných výrobcích. Uvedené potvrzuje i svědecká výpověď J. L. (viz protokol Celního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 20. 10. 2017, čj.: 152279 - 18/2017-510000-52, str. 6). I kdyby žalovaný dospěl k názoru, že se svědkyně etickým kodexem neřídila, nemůže to

mít žádné negativní dopady na legitimní očekávání žalobkyně ohledně relevantnosti informací poskytnutých vysokou úřednicí žalované. Bylo obvyklou praxí, že se z konzultací žádné zápisy nepořizovaly, o závazné posouzení nebylo možné požádat, a tudíž žalobkyně nemohla učinit více, než konzultovat se žalovaným, což činila.

11. Žalobkyně dále namítá nezákonnost, vnitřní rozpornost a nepřezkoumatelnost rozhodnutí správních orgánů obou stupňů. Připomíná, že žalovaný rozhodoval ve věci opakovaně, napadené rozhodnutí je již třetím rozhodnutím. V předchozích rozhodnutích žalovaný vytýkal správnímu orgánu I. stupně každé pochybení ve výroku či odůvodnění. Navzdory tomu jsou v napadeném rozhodnutí pochybení bagatelizována, k čemuž žalovaného vedla zřejmě snaha věc již skončit, aby nedošlo k zániku odpovědnosti žalobkyně. Žalovaný např. v napadeném rozhodnutí toleroval ne zcela přiléhavý popis skutku ohledně značení tabákovými nálepkami, ač tuto vadu v předchozím odvolacím rozhodnutí správnímu orgánu I. stupně vytkl a ten se pokynem žalovaného neřídil. Nejednotný popis skutku v podobě „řádně neznačil tabákovými nálepkami“ a „neznačil tabákovými nálepkami“ přitom mohlo vést k právnímu posouzení jednání jako dvou odlišných přestupků [podle §135zk odst. 1 písm. b) nebo §135zl odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních]. Totéž platí o tolerování přitěžující okolnosti spočívající v možném budoucím protiprávním jednání třetích osob v souvislosti s možným zneužitím jednotkových balení posuzovaných tabákových výrobků. Tuto okolnost žalovaný v předchozím odvolacím rozhodnutí netoleroval, v napadeném rozhodnutí ji však přešel.
12. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný porušil princip zákazu změny k horšímu při výměře správního trestu. Prvním rozhodnutím správního orgánu I. stupně ze dne 17. 3. 2016, č. j. 49540/2016-610000-12, byla žalobkyni mj. uložena pokuta ve výši 2 000 000 Kč, při dalším projednání, rozhodnutím ze dne 20. 10. 2016, č. j. 199135/2016-610000-12, pak mj. pokuta ve výši 200 000 Kč. Konečně prvostupňovým rozhodnutím byla žalobkyni mj. uložena pokuta ve výši 1 000 000 Kč. V průběhu dokazování však nedošlo k tak podstatné změně skutkového stavu, aby to odůvodňovalo takové změny ve výši sankce. Žalobkyně již v odvolání poukazovala na judikaturu Nejvyššího správního soudu zabývající se vztahem správního trestání a trestání za trestné činy, které musí podléhat stejným zásadám. Dle žalobkyně tedy předchozí, žalovaným zrušená rozhodnutí, nelze zcela pomíjet, nýbrž je třeba na ně analogicky nahlížet jako na trestní příkaz, jehož vydání též není bez významu pro další řízení. Žalobkyně v této souvislosti poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 20. 2. 2002, sp. zn. II. ÚS 213/2000 (N 19/25 SbNU 143).
13. Žalobkyně rovněž namítá, že výroková část prvostupňového rozhodnutí obsahuje zřejmou písařskou chybu, na kterou v odvolání upozornila. Písařská chyba spočívá v tom, že tabulka, která je součástí výrokové části, obsahuje ve čtrnáctém řádku zjevně chybné datum „25. 2. 2017“. Správní orgán I. stupně měl vydat v souladu s § 70 správního řádu opravné usnesení. Žalovaný tuto chybu v psaní zaznamenal, jak plyne z odůvodnění napadeného rozhodnutí, nicméně žádnou snahu o její nápravu nevyvinul. V tomto postupu spatřuje žalobkyně porušení práva na spravedlivý proces. Dále má žalobkyně pochybnosti o správnosti postupu žalovaného, pokud jde o otázku správného podřazení jejího tvrzeného protiprávního jednání pod příslušnou právní normu resp. pod příslušnou skutkovou podstatu správního deliktu. Žalobkyně zpochybňuje závěr správních orgánů obou stupňů o tom, že bylo možné skutek, který je jazykově popsán tak, že žalobkyně „jako výrobce tabákových výrobků řádně neznačil tabákovými nálepkami“ podřadit pod skutkovou podstatu přestupku podle §135zk odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních,

kteřý spočívá v „*neznačení tabákových výrobků tabákovými nálepkami podle § 114*“ zákona o spotřebních daních. Podle jazykového vyjádření by bylo možné jednání žalobkyně podřadit i pod skutkovou podstatu přestupku podle § 135zl odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, jenž spočívá v „*řádném nepoužití tabákové nálepky*“. V dalších částech výroku pak prvostupňové rozhodnutí hovoří o výrobcích neznačených, nikoliv o výrobcích neznačených řádně. Tím se prvostupňové rozhodnutí stává nejednoznačným a rozporným. Kvalifikace skutku tak nebyla provedena dostatečně jasně a určitě, a rovněž bezdůvodně a šikanózně, když užitá skutková podstata umožňuje uložit v horní sazbě pokuty desetinásobek částky, kterou umožňuje uložit žalobkyni zmíněná alternativní skutková podstata. S námitkou aplikace správné skutkové podstaty se však žalovaný věcně nezabýval, když pouze konstatoval, že výroková část prvostupňového rozhodnutí je v souladu s jeho odůvodněním.

14. Žalobkyně konečně namítá, že napadené rozhodnutí neobstojí v testu proporcionality ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02 (N 105/27 SbNU 177), a to ani, pokud jde o uložení pokuty, ani pokud jde o propadnutí předmětných výrobků. Pokutu žalobkyně nepovažuje za vhodné opatření proto, že předem konzultovala otázky značení výrobků, za které byla posléze potrestána, se žalovaným a jeho doporučeními se plně řídila. Takový postup správního orgánu popírá principy dobré správy a legitimního očekávání účastníků řízení. Žalobkyně poukazuje na to, že ihned poté, co u ní bylo provedeno místní šetření, přistoupila k jiné formě balení, tedy opět vyhověla pokynům kontrolního orgánu, byť původní způsob balení a značení tabákovými nálepkami byl proveden rovněž podle doporučení téhož kontrolního orgánu. Pokud jde o trest propadnutí předmětných výrobků, je žalobkyně přesvědčena, že jimi žádný veřejný zájem neohrozila. Spotřební daň z vyrobených balení, tabákových výrobků uhradila, balení nejdou opětovně naplnit, aniž by nedošlo k porušení balení a není tudíž zjevné, čím je zboží závadné. Žalobkyně odkazuje na str. 3 protokolu správního orgánu I. stupně ze dne 26. 9. 2017, č. j. 103454-100/2017-610000-52, z něhož vyplývá, že v průběhu daňové kontroly byl správcem daně proveden mimo jiné i důkaz otevřením předmětného balení, jímž bylo prokázáno, že pokud je výrobek otevírán dle návodu výrobce, k poškození tabákové nálepky vždy dojde. K otázce možného zneužití obalu s případně neporušenou tabákovou nálepkou žalobkyně poukazuje na to, že po případném opakovaném naplnění spotřebitelského balení dalším tabákem by jej bylo nutné pro úplnost a originalitu původního výrobku též znovu opakovaně zakrýt strhovacím víčkem umístěným pod plastovým uzávěrem, což však není bez drahých výrobních linek možné. Žalobkyně navrhuje zrušení rozhodnutí správních orgánů obou stupňů a požaduje přiznat náhradu nákladů řízení.
15. Žalovaný předeslal, že v právní věci žalobkyně je správní žalobou napadeno rozhodnutí o odvolání proti v pořadí třetímu rozhodnutí správního orgánu I. stupně. K předchozím zrušeným rozhodnutím žalovaný při vydání napadeného rozhodnutí nepřihlížel, neboť předchozí zrušená správní rozhodnutí nemají žádné právní účinky. Žalovaný zrekapituloval průběh daňové kontroly a správního řízení a dodal, že s výjimkou bodu II žaloby jde o totožné důvody, které již žalobkyně uplatňovala v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí. Žalovaný proto v prvé řadě odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí, v němž se s námitkami jednotlivě a konkrétně vypořádal a neshledal je důvodnými.
16. Žalovaný se neztotožňuje s právním názorem žalobkyně na otázku zániku odpovědnosti za

přestupek ve smyslu § 135zzf odst. 2 zákona o spotřebních daních. Toto zákonné ustanovení žalovaný vykládá tak, že nestanoví povinnost přestupek ve stanovené lhůtě „projednat“, tj. pravomocně o něm i rozhodnout, ale výslovně stanoví toliko povinnost „zahájit o něm řízení“. Lhůtu k projednání správního deliktu předmětné ustanovení neobsahuje. Tato konstrukce je zvolena i proto, že sankční ustanovení zákona o spotřebních daních jsou toliko subsidiárním nástrojem k vymození a dodržování tohoto zákona. Ke zjištění okolností nasvědčujících spáchání přestupku totiž dojde zpravidla nikoliv již při jeho spáchání, jak je obvyklé v jiných právních odvětvích, ale až dodatečně s časovým odstupem, např. v průběhu daňové kontroly (k jejímuž zahájení lze přistoupit také ve lhůtě 3 let). V projednávané věci bylo řízení o přestupku žalobkyně zahájeno dne 9. 10. 2015, tedy jak ve lhůtě do 1 roku od okamžiku, kdy se o jeho spáchání správní orgán dozvěděl, tak i v nejzazší lhůtě 3 let ode dne, kdy byl správní delikt spáchán. K zániku odpovědnosti žalobkyně za správní delikt tak nemohlo dojít.

17. Žalovaný pokládá přestupek žalobkyně za přestupek trvající, páchaný od 8. 1. 2015 až do 3. 4. 2015, kdy bylo toto protiprávní jednání ukončeno. Nemohlo tedy dojít ani k zániku tvrzených „jednotlivých“ ani „opakujících se“ útoků naplňujících skutkovou podstatu správního deliktu podle § 135zk odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. K užití analogie principů trestnosti trestných činů před výslovným zakotvením potřebných institutů v zákoně o odpovědnosti za přestupky odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 As 17/2007 - 135. Podle žalovaného jednání žalobkyně ve dnech 8. 1. 2015, 9. 1. 2015, 16. 1. 2015, 22. 1. 2015, 23. 1. 2015, 24. 1. 2015, 25. 1. 2015, 11. 2. 2015, 12. 2. 2015, 13. 2. 2015, 14. 2. 2015, 23. 2. 2015, 24. 2. 2015, 25. 2. 2015, 27. 2. 2015 a 3. 4. 2015 vykazuje veškeré znaky skutkové podstaty přestupku podle § 135zk odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, včetně materiální stránky. Charakter tohoto protiprávního jednání pak vykazuje veškeré znaky trvajícího přestupku, jak je lze dovozovat z judikatury správních soudů (např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 As 40/2007 - 66). Trvalost je vyjádřena i v samotné skutkové podstatě správního deliktu použitím nedokonavého tvaru slovesa „neznačí“, nikoli dokonavého tvaru „neoznačí“.
18. Znak trvalosti protiprávního stavu byl dán tím, že jej žalobkyně vyvolala dne 8. 1. 2015 výrobou jednotkových balení tabáku (konkrétně X, hm. 0,09 kg, a X, hm. 0,09 kg), které značila jiným způsobem, než je stanoveno, a je tudíž na ně třeba nahlížet ve smyslu § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních jako na neznačené tabákové výrobky. V protiprávní činnosti pokračovala ve shora uvedených dnech, čímž udržovala protiprávní stav, spočívající ve výrobě těchto tabákových výrobků až do 3. 4. 2015, kdy byla výroba těchto jednotkových balení tabáku ukončena. Z těchto důvodů proto žalovaný posoudil zjištěný protiprávní stav jako trvající přestupek (jediné jednání žalobkyně), spočívající ve výrobě jednotkových balení tabáku jinak značených, na které je podle § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních třeba hledět jako na neznačené tabákové výrobky, a to v délce trvání od 8. 1. 2015 do 3. 4. 2015. I kdyby se soud k posouzení jednání žalobkyně jako trvajícího přestupku nepřiklonil, k zániku odpovědnosti žalobkyně nedošlo ani tak, neboť napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 27. 3. 2018, tedy v objektivní tříleté lhůtě pro zahájení řízení. Pro účely posouzení okamžiku spáchání správního deliktu žalobkyně je třeba vyjít z okamžiku ukončení protiprávní činnosti/stavu, tj. dne 3. 4. 2015.
19. Námitkou žalobkyně, že se správního deliktu vůbec nedopustila, se žalovaný zabýval na str. 15 ve čtvrtém odstavci napadeného rozhodnutí. Postup orgánů celní správy v roce 2008

nemá žádnou relevanci ve vztahu k nyní projednávanému správnímu deliktu. Ani stanovisko žalovaného ze dne 5. 5. 2015 nemá ve věci žádnou relevanci, neboť bylo vydáno až po zajištění sporného zboží a jeho další technologické úpravě. Dne 5. 5. 2015 byly obaly posuzovaných tabákových výrobků oproti výrobkům zajištěným vylepšeny tak, aby vyhovovaly požadavkům vyhlášky č. 467/2003 Sb. Nově posuzované balení tabáku, byť jinak totožné, bylo totiž „nově“ opatřeno „překryvnou lepidlovou fólií“ (oblepením plastového víčka průhlednou izolepou) po celém obvodu víka výrobků, jejíž odstranění oproti předchozímu způsobu balení skutečně mělo, resp. mohlo mít za následek poškození příslušné tabákové nálepky. Tak tomu ale v případě zajištěného zboží nebylo, což dostatečně vyplývá z obsahu správního spisu. Pokud se chtěla žalobkyně účinně dovolávat tohoto stanoviska, měla si jej opatřit dříve, než posuzované tabákové výrobky uvolnila do volného oběhu, resp. měla zajištěné a posléze propadlé výrobky upravit tak, aby vyhovovaly právním předpisům před jejich propuštěním do volného oběhu, a nikoliv učinit tak až po jejich zajištění příslušným správním orgánem. Žalovaný dále poukazuje na skutečnost, že žalobkyně požadovaný postup, spočívající v uvolnění zajištěných výrobků do volného oběhu s jejich následným „přebalením“ v režimu volného oběhu, odporuje zákonu. Takovým postupem by orgán celní správy sám uvedl zpět do volného oběhu zboží, které neodpovídá zákonu.

20. Naplnění liberačního důvodu ve smyslu § 135zzf odst. 1 zákona o spotřebních daních žalovaný neshledal. Nemůže na tom nic změnit ani předchozí komunikace zaměstnanců žalobkyně s bývalou ředitelkou odboru 23 žalovaného ani poukaz žalobkyně na Etický kodex celníka ani poukaz na „pokyny spotřebitelům“. Je odpovědností žalobkyně, a nikoliv žalovaného, aby do režimu volného oběhu propustila jen a pouze takové tabákové výrobky, které odpovídají právním předpisům, v posuzovaném případě § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních ve spojení s § 2 odst. 3 vyhlášky č. 467/2003 Sb. a § 116 odst. 4 téhož zákona. Žalovaný nepochybně, že žalobkyně před propuštěním zajištěného zboží s žalovaným komunikovala, nepředložila však žádný důkaz, kterým by prokázala, že ze strany žalovaného bylo předmětné zboží (popřípadě jeho vzorek), posouzeno jako značené řádně, tedy právními předpisy stanoveným způsobem (v souladu s § 2 odst. 3 zmíněné vyhlášky, či § 116 odst. 4 zákona o spotřebních daních).
21. Námitkou nepřezkoumatelnosti a vnitřní rozpornosti prvostupňového rozhodnutí se žalovaný zabýval na str. 12 ve třetím odstavci a násl. napadeného rozhodnutí. Dostatek pozornosti věnoval rovněž vzneseným odvolacím námitkám o porušení zásady zákazu *reformationis in peius*, vytýkanému pochybení ve výrokové části rozhodnutí celního úřadu, jakož i chybné právní kvalifikaci skutku žalobkyně, či o nesprávném či nedostatečném posouzení testu proporcionality žalobkyni uložených trestů. Žalovaný neopomenul vypořádat žádnou z odvolacích námitkách žalobkyně. Skutečnost, že odvolacím námitkám žalovaný nepřisvědčil, nelze považovat za jejich nedostatečné vypořádání. Správní orgán I. stupně se v posledním vydaném rozhodnutí ve věci žalobkyně již vyvaroval žalovaným v předchozích odvolacích rozhodnutích vytčených vad a proto bylo možné jej jako zákonné napadeným rozhodnutím potvrdit. Žalovaný navrhuje žalobu zamítnout, přiznat náhradu nákladů řízení nepožaduje.
22. V replice se žalobkyně vyjádřila k právnímu názoru žalovaného na výklad sporného ustanovení § 135zzf odst. 2 zákona o spotřebních daních, který upravoval zánik odpovědnosti za správní delikt, a tuto argumentaci ještě dále rozvedla v dalším podání. Soud tuto argumentaci blíže nerozvádí, neboť jak z dalšího řízení vyplynulo, otázka

případného zániku odpovědnosti žalobkyně za přestupek není v souzené věci podstatná. Žalobkyně se též znovu vyjádřila k otázce povahy skutku a setrvala na tom, že nemohlo jít o trvalý delikt, ale s ohledem na absentující jednotný záměr o vícečinný souběh samostatných správních deliktů s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2018, č. j. 2 As 426/2017 – 62. Žalobkyně nesouhlasí ani s argumentací žalovaného pokud jde o splnění podmínek pro její liberaci. Žalobkyně má za to, že prokázala, že s odpovědnou vedoucí úřednicí žalovaného opakovaně formu značení předmětných výrobků konzultovala, jejími doporučeními se řídila a současně sama předtím zvažovala různé varianty výrobku. Učinila tak vše pro to, aby porušení právní povinnosti zabránila. V doplnění k replice rozšířila žalobkyně žalobu nově o námitku uplynutí lhůty ke stanovení spotřební daně ve smyslu § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a z toho vyplývající nemožnosti rozhodovat po jejím uplynutí o propadnutí výrobků. Dále obsáhle argumentovala, z jakých důvodů má za to, že i tato lhůta marně proběhla ve vazbě na námitku nicotnosti úkonů orgánů celní správy, které mohly mít za následek přerušení jejího běhu či její stavení. Ze shora již uvedeného důvodu soud podrobněji nerozvádí ani tuto argumentaci žalobkyně. Žalobkyně setrvala na návrhu rozsudečného výroku, jak jej uvedla v žalobě.

23. V duplice žalovaný předně odkázal na argumentaci v napadeném rozhodnutí a svá předchozí vyjádření a setrval na svých předchozích právních stanoviscích. K rozvedené žalobní argumentaci ohledně uplynutí lhůty ke stanovení spotřební daně a k námitce nicotnosti úkonů orgánů celní správy žalovaný namítl, že byla uplatněna až po lhůtě k podání žaloby, a dodal, že mu je z úřední činnosti známo, že se jedná o přepis odvolacích námitek v jiných řízeních směřujících proti platebním výměrům na spotřební daň z tabáku ke kouření. Rovněž namítl její nesrozumitelnost, neboť nelze spolehlivě seznat, ke kterému výroku se tato námitka vztahuje. Pro případ, že by námitka byla shledána přípustnou, má žalovaný za to, že je nedůvodná. Rozporované právní otázky vůbec nebyly předmětem řízení o přestupku žalobkyně, daňový řád nebyl vůbec aplikován a žalobkyně ani neoznačila důkazy, o které svá tvrzení opírá a které by měl soud provést. Argumentaci žalovaného k tomu, že odpovědnost žalobkyně nezanikla, soud blíže nerozvádí ze shora již uvedeného důvodu irelevantnosti otázky případného zániku odpovědnosti žalobkyně za přestupek pro posouzení věci. Žalovaný setrval na návrhu, aby žaloba byla zamítnuta.
24. V triplice žalobkyně zopakovala, že trvá na veškerých dříve vyslovených argumentech a nemá za to, že by žalovaný její argumentaci vyvrátil. Opětovně shrnula stěžejní body své argumentace ohledně uplynutí lhůt a nicotnosti výzev orgánů celní správy v jiných řízeních, které mohly mít vliv na běh lhůty ke stanovení spotřební daně. Dále žalobkyně upozornila na novelu zákona o spotřebních daních, která byla schválena Poslaneckou sněmovnou dne 21. 12. 2018 jako sněmovní tisk č. 206 a kterou Senát po projednání dne 30. 1. 2019 vrátil Poslanecké sněmovně s pozměňovacími návrhy. Tato novela dopadá i na právní úpravu, z níž vycházely správní orgány obou stupňů v nyní souzené věci. Předmětné výrobky jsou tedy značeny zcela v souladu s novou právní úpravou a soud by tuto novou právní úpravu měl vzít v úvahu, neboť je pro žalobkyni příznivější.
25. Ve vyjádření k triplice žalovaný vyslovil názor, podle kterého trestnost jednání žalobkyně nezanikla ani provedenou novelizací zákona o spotřebních daních. Jednání žalobkyně lze i nadále považovat za protiprávní ve smyslu nových skutkových podstat přestupků podle § 135p a 135q zákona o spotřebních daních, ve znění zákona č. 80/2019 Sb. a nedošlo ani ke změně výše peněžité sankce. Došlo pouze ke změně v terminologickém označení výrobků

žalobkyně, v jejich pojmenování („neznačené“ vs. „značené nesprávným způsobem“) a v klasifikaci deliktního jednání žalobkyně pod jiné (nové) sankční ustanovení § 135q odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních, ve znění zákona č. 80/2019 Sb. Podle terminologie nové právní úpravy je třeba na výrobky žalobkyně nahlížet nikoliv jako na neznačené tabákové výrobky, ale jako tabákové výrobky značené nesprávným způsobem. Podle předchozí právní úpravy žalobkyně svým jednáním porušila § 114 odst. 2, 3 a 4 zákona o spotřebních daních a § 2 odst. 3 vyhlášky č. 467/2003 Sb. Podle nové právní úpravy žalobkyně tímž jednáním porušila § 114a odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, ve znění zákona č. 80/2019 Sb. a § 3 odst. 1 a 2 nyní již opět zrušené vyhlášky č. 110/2018 Sb., o tabákových nálepkách, resp. § 5 odst. 1 a 2 vyhlášky č. 82/2019, o tabákových nálepkách. Text v § 5 vyhlášky č. 82/2019, o tabákových nálepkách „*[z]působ nalepení, který vyloučí opakované použití tabákové nálepky*“ odpovídá svým významem, smyslem a cílem textu „*[n]alepení takovým způsobem, aby nebylo možné bez viditelného poškození tabákové nálepky balení otevřít*“ použitému v § 2 odst. 3 vyhlášky č. 467/2003 Sb. Totožné jsou i sankce za předchozí správní delikt i nynější přestupek včetně uložení propadnutí zajištěných předmětných výrobků. Nová právní úprava jako celek tedy pro žalobkyni příznivější není. Žalovaný odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu k aplikaci čl. 40 odst. 6 Listiny.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

26. Z obsahu správního spisu vyplývá, že dne 14. 4. 2015 proběhlo u žalobkyně jednání, při kterém bylo zjištěno a do protokolu č. j. 65650/2015-610000-32.4 zaznamenáno, že u tabákových výrobků X a X (kulaté balení) lze krycí víčko jednotkového balení tabáku po sejmutí (odtržení) průhledné přelepky s vyznačeným směrem otevření krycího víčka odklopit na opačné straně, než je nalepena tabáková nálepka, což znamená, že při následném otevření jednotkového balení tabáku nedojde k viditelnému poškození tabákové nálepky. Žalobkyně do protokolu uvedla, že právě pro zajištění způsobu použití tabákové nálepky na jednotkovém balení v souladu s § 2 vyhlášky č. 467/2003 Sb. je průhledná páska nedílnou součástí jednotkového balení, aby došlo k přetržení tabákové nálepky; navíc je šipkou vyznačen způsob a směr otvírání krycího víčka jednotkového balení.
27. Dne 16. 4. 2015 byl vyhotoven protokol o zjištěném důvodném podezření z porušení právních předpisů, ve kterém správní orgán I. stupně identifikoval jako porušenou právní normu ustanovení § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních s odkazem na § 2 vyhlášky č. 497/2003 Sb., čímž měla být naplněna skutková podstata správního deliktu podle § 135zk odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Oznámením o zahájení řízení o deliktu a provedení dokazování ze dne 9. 10. 2015, č. j. 75207-2/2015-610000-12, byla žalobkyně informována o podezření z porušení povinnosti stanovené v § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních a naplnění skutkové podstaty správního deliktu podle § 135zk odst. 1 písm. b) téhož zákona.
28. Ze dvou protokolů o ústním jednání, výsledku svědkyně ze dne 7. 12. 2015, č. j. 192678-15/2015-610000-12, a ze dne 31. 8. 2017, č. j. 170546/2017-610000-12, vyplynulo, že svědkyně pracovala jako ředitelka odboru daní u žalovaného a z hlediska odbornosti v nyní projednávané věci byla na nejvyšší pozici. V souvislosti s jednáním se subjekty, které potřebovaly informace z oblasti správy daní, uvedla, že jednání probíhala často a různou formou - písemně i ústně. Žalobkyně se svědkyní nejčastěji konzultovala dotazy ústně. Dále uvedla, že za celou dobu působení svědkyně u žalované se nestalo, že by žalobkyně nesplnila konkrétní doporučení. Svědkyně hodnotila žalobkyni tak, že „ze strany účastníka

řízení byla až úzkostlivá snaha mít vše v naprostém pořádku.“ Svědkyně se po dobu své praxe nesetkala se zneužitím tabákové nálepky u plechovkového balení řezaného tabáku. Svědkyně také uvedla, že na podzim roku 2014 se uskutečnilo jedno až dvě jednání se žalobkyní na téma způsobu značení plechovkových balení tabákovými nálepkami, přičemž žalobkyně předložila více variant značení. V průběhu jednání byla předvedena i fyzická demonstrace otevírání balení, na základě které bylo doporučeno žalobkyni, aby byla přelepka barevně zvýrazněna, aby byla ze silnějšího materiálu a aby došlo ke zpevnění víčka.

29. Správní spis dále obsahuje i výsledky testování, které žalobkyně realizovala za účelem ověření splnění podmínky porušení tabákové nálepky při otevírání jednotkového balení. Na str. 5 tohoto protokolu je uvedeno, že *„[o]tevírání plechovky bylo odzkoušeno všemožnými způsoby a vždy došlo k úplnému roztržení kolku (zkoušeli různí lidé). Samozřejmě plechovka jde otevřít i tak, aby se kolek neporušil, při velmi opatrném otvírání. Pokud je však víčko sejmuto z plechovky s ‚dostatečnou razancí‘ dojde k přetržení kolku vždy.“* K uvedenému vyhodnocení otvírání jednotkového balení řezaného tabáku je přiložena i emailová komunikace zaměstnanců žalobkyně, ze které je ve zprávě od J. V. ze dne 1. 9. 2014 uvedeno, že *„[n]ejdříve to vypadalo, že celý test odpískáme, ale naštěstí se podařilo na místě problémy vyřešit dodatečnou úpravou linky a i tuto variantu jsme nakonec úspěšně vyrobili.“* Dále je zde uvedeno celkové hodnocení: *„Poslední zkoušená varianta aplikovaný kolek přes hranu víčka (cca 50:50) + přelepka do kraje víčka, je nejstabilnější ze všech testovaných variant – u všech zkoušených vzorků (cca 100 ks) došlo k přetržení kolku (zkoušelo otevřít několik lidí). U předchozích variant záviselo na stylu otvírání plechovky (kroucením víčka se přetrhlo 100% vzorků, ostatními metodami otvírání však k přetržení kolku nemuselo dojít).“* V předchozí zprávě ze dne 2. 6. 2014 od M. Z. bylo uvedeno, že *„[o] modifikaci a konverzi stávající linky pro aplikaci kolku pod víčko se neuvažuje vzhledem k budoucí EU OTP strategii a vysokým investičním nákladům.“*
30. Dne 17. 3. 2016 bylo vydáno v pořadí první rozhodnutí správního orgánu I. stupně o správním deliktu žalobkyně, které ale bylo žalovaným rozhodnutím ze dne 30. 8. 2016 pro nepřezkoumatelnost (nesrozumitelnost) v důsledku chybného vymezení obou skutků v rozporu se spisovým materiálem, s právní kvalifikací skutků ve výroku napadeného prvního rozhodnutí, s právním důvodem pro uložení pokuty i s částí jeho odůvodnění. Druhé rozhodnutí správního orgánu I. stupně bylo vydáno dne 20. 10. 2016, avšak i toto rozhodnutí žalovaný zrušil svým rozhodnutím ze dne 8. 2. 2017, když přisvědčil odvolací námitce žalobkyně, že se správní orgán I. stupně neřídil právním názorem žalovaného, vysloveným v předchozím zrušujícím rozhodnutí. Žalovaný konstatoval, že správní orgán I. stupně ve výroku svého rozhodnutí sice odkázal na § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních, nicméně opomněl odstavce 2 a 3 uvedeného ustanovení a § 2 odst. 3 vyhlášky č. 467/2003 Sb., přičemž takto jedine (dohromady) by argumentace správního orgánu I. stupně ve výroku jeho druhého rozhodnutí stran příslušné právní kvalifikace dávala smysl. Žalovaný dále uvedl, že také data skutků 14. a 15. 4. 2015 jsou jen daty, kdy došlo ke zjištění již (ne)značených tabákových výrobků ve skladech žalobkyně (v K. H. a v D.), tedy nikoli dny, kdy se žalobkyně měla protiprávního jednání dopustit. Podle žalovaného se tak mohlo stát v blíže nezjištěné době od 11. 9. 2014 do 14., resp. 15. 4. 2015.
31. Dne 1. 2. 2018 bylo vydáno v pořadí třetí rozhodnutí správního orgánu I. stupně, kterým byla žalobkyně uznána vinnou ze spáchání správního deliktu podle § 135zk odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, kterého se dopustila tím, že v rozporu s § 114 odst. 2, 3 a 4

téhož zákona a v rozporu s § 2 odst. 3 vyhlášky č. 467/2003 Sb., řádně neznačila tabákovými nálepkami uvedená jednotková balení tabáku ke kouření. Konkrétně se jednalo o výrobky data výroby 8. 1., 9. 1., 16. 1., 22. – 25. 1., 11. 2. – 14. 2., 23. 2. – 25. 2., 27. 2. a 3. 4. 2015; celkový počet balení výrobku X byl 69 288 ks a výrobku X 81 792 ks. Na uvedených výrobcích byly tabákové nálepky nalepeny vertikálně zčásti na těle plechovkového balení a zčásti na samostatném oddělitelném kruhovém plastovém víčku, které bylo možné po běžném odtržení či přerušení protilehlé zajišťovací pásky odklopit a jednotkové balení ke kouření tak otevřít bez viditelného poškození tabákové nálepky. Za uvedený správní delikt byla žalobkyni uložena podle § 135zk odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních pokuta ve výši 1 000 000 Kč, podle § 79 odst. 5 správního řádu povinnost nahradit náklady řízení ve výši 1 000 Kč a podle § 135zzc odst. 1 písm. a) a § 135zzc odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních bylo žalobkyni uloženo propadnutí neznačených tabákových výrobků.

32. Dne 22. 2. 2018 obdržel správní orgán I. stupně odvolání žalobkyně, ve které uplatnila podobné odvolací námítky, jako v žalobě. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil, když nepřisvědčil námítce žalobkyně o nepřezkoumatelnosti prvostupňového rozhodnutí ve vztahu k jeho výroku a pro nedostatek důvodů, o nezákonnosti uloženého správního trestu pokuty a propadnutí tabákových výrobků a o liberaci žalobkyně. Současně žalovaný konstatoval, že správní orgán I. stupně nepochybil, když na skutkový stav (který žalobkyně nezpochybňuje) aplikoval zákon o spotřebních daních za použití správního řádu a nikoli zákon o spotřebních daních, ve znění novelizací, které nabyly účinnosti až po spáchání předmětných skutků, ve spojení s novou právní úpravou přestupků obsaženou v zákoně o odpovědnosti za přestupky, neboť nová právní úprava není pro žalobkyni příznivější.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

33. Žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a proti rozhodnutí, proti kterému je žaloba přípustná. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.
34. Soud ve věci nařídil jednání, při němž žalobkyně i žalovaný setrvali na svých dosavadních stanoviscích.

Posouzení žalobních bodů

35. Klíčovým pro posouzení žaloby je určení rozhodné právní úpravy, podle které byl skutek posuzován. Je třeba vycházet ze skutečnosti, že správní řízení bylo se žalobkyní zahájeno pro spáchání správního deliktu a nikoli přestupku v pojetí právní úpravy účinné do 30. 6. 2017. V takovém případě probíhalo správní řízení primárně podle správního řádu. V tomto případě změnu procesního předpisu nepřineslo k 1. 7. 2017 ani nabytí účinnosti zákona o odpovědnosti za přestupky, protože ten v ustanovení v § 112 odst. 4 stanovil, že „*zahájená řízení o přestupku a dosavadním jiném správním deliktu, s výjimkou řízení o disciplinárním deliktu, která nebyla pravomocně skončena přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle dosavadních zákonů*“.

36. Ohledně posuzování odpovědnosti za spáchané správní delikty platilo, že před přijetím zákona o odpovědnosti za přestupky jiné správní delikty postrádaly obecnou úpravu (to znamenalo, že pro ně neexistoval právní předpis upravující podmínky odpovědnosti, jako tomu bylo a je v případě přestupků). Právní úprava jiných správních deliktů v jednotlivých jiných zákonech neobsahovala všechny potřebné hmotněprávní instituty (např. předpoklady delikttní způsobilosti, okolnosti vylučující protiprávnost, důvody zániku odpovědnosti za správní delikt). Chybějící hmotněprávní instituty vyvolávaly v praxi vážné problémy při aplikaci jednotlivých skutkových podstat. Jedním z řešení tak bylo využití analogie zákona o přestupcích, popřípadě analogie trestního práva hmotného (srov. důvodovou zprávu k zákonu o odpovědnosti za přestupky, obecná část). Vzhledem k tomu, že pro správní delikty neexistovalo obecné ustanovení, které by upravovalo časovou působnost aplikovatelných zákonů, a vzhledem k tomu, že i Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 126/2002 – 27, publikovaném pod č. 461/2005 Sb. NSS, k závěru že *„ústavní záruka vyjádřená v článku 40 odst. 6 in fine Listiny základních práv a svobod a spočívající v přípustnosti trestání podle nového práva, jestliže je taková úprava pro pachatele výhodnější, platí i v řízení o sankci za správní delikty,*“ aplikuje zdejší soud analogicky ustanovení § 7 odst. 1 zákona o přestupcích, který v době spáchání správních deliktů (od 8. 1. 2015 do 3. 4. 2015), stanovoval, že *„odpovědnost za přestupek se posuzuje podle zákona účinného v době spáchání přestupku; podle pozdějšího zákona se posuzuje jen tehdy, je-li to pro pachatele příznivější.*“ Toto ustanovení nedoznalo za dobu projednávání správních deliktů žádných změn. Následně dne 1. 7. 2017 vstoupil v účinnost zákon o odpovědnosti za přestupky, který ovšem obsahuje v ustanovení § 2 odst. 1 totožné pravidlo.
37. Ve dnech, kdy došlo ke spáchání tehdy správních deliktů žalobkyně, byl účinný zákon o spotřebních daních ve znění zákona č. 331/2014 Sb., jehož relevantní ustanovení zněla takto:
- § 114 odst. 2 *Tabákové výrobky vyrobené na daňovém území České republiky, na daňové území České republiky dovezené nebo na daňové území České republiky dopravené z jiného členského státu musí být značeny tabákovou nálepkou, pokud nejsou dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně s následným umístěním v daňovém skladu nebo pokud není v odstavci 6 a 7 stanoveno jinak.*
- § 114 odst. 3 *Značit tabákové výrobky tabákovými nálepkami je povinen výrobce, oprávněný příjemce nebo dovozce tabákových výrobků nebo dodavatel se sídlem mimo daňové území České republiky.*
- § 114 odst. 4 *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.*
- § 116 odst. 4 *Použitím tabákové nálepky se rozumí umístění tabákové nálepky na jednotkovém balení a pod průhledný přebal, pokud se tento používá, tak, aby při otevření jednotkového balení došlo k jejímu poškození.*
- § 135zk odst. 1 *Právnícká nebo podnikající fyzická osoba se dopustí správního deliktu tím, že*
- a) *umožní skladování nebo prodej neznačených tabákových výrobků na daňovém území České republiky, nebo*
 - b) *neznačí tabákové výrobky tabákovými nálepkami podle § 114.*

§ 135 zl odst. 1 *Právnická nebo podnikající fyzická osoba se dopustí správního deliktu tím, že*

- a) použije ke značení tabákových výrobků takové nálepky, na kterých jsou vytištěny údaje neodpovídající skutečnému obsahu jednotkového balení, na kterém je tabáková nálepka umístěna,*
- b) značí tabákové výrobky tabákovými nálepkami na jiném místě daňového území České republiky než v daňovém skladu, nebo*
- c) řádně nepoužije tabákovou nálepku.*

38. Pro vyslovení správné kvalifikace tehdy správního deliktu soud nejprve blíže vyloží propojení mezi § 114, § 116, § 135zk a § 135zl zákona o spotřebních daních. Podle § 114 tohoto zákona, jež stanovuje způsob značení tabákových výrobků, se tabákové výrobky značí tak, že se na ně umístí tabáková nálepka, jiný způsob značení povolený není (například by bylo nepřipustné, pokud by výrobce ztvárnil tabákovou nálepku přímo do designu obalu tabákového výrobku). Toto ustanovení tak ukládá výrobcí, oprávněnému příjemci nebo dovozci nebo dodavateli (dále jen „výrobce“) povinnost značit tabákové výrobky tabákovou nálepkou, tj. povinnost opatřit tabákové výrobky „značkou“, která má stanovené náležitosti. V době skutku tyto náležitosti tabákové nálepky upravovala vyhláška č. 467/2003 Sb. Značení tabákového výrobku tak vyjadřuje základní povinnost výrobce, který musí na tabákové výrobky, a nikam jinam, umístit tabákovou nálepku. Ustanovení § 114 zákona o spotřebních daních pak dále v odstavci 4 zpřesňuje tuto povinnost tak, že výrobci zakazuje použít poškozenou tabákovou nálepku. Pokud by výrobce použil poškozenou tabákovou nálepku, která by sice formálně obsahovala veškeré náležitosti stanovené vyhláškou č. 467/2003 Sb., považoval by se takový tabákový výrobek za neznačený.
39. Nedodržení povinnosti značit tabákové výrobky tabákovou nálepkou mělo přesný odraz ve skutkové podstatě správního deliktu podle § 135zk odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, který explicitně na § 114 odkazoval. Správního deliktu se tak dopustila ta právnická nebo podnikající fyzická osoba, která neznačila tabákové výrobky tabákovými nálepkami podle § 114 zákona o spotřebních daních. Oproti tomu § 116 zákona o spotřebních daních stanovoval již konkrétní podmínky užití tabákové nálepky. Jednak uváděl, kde je povoleno tabákové výrobky značit (v daňovém skladu nebo mimo daňové území České republiky). A dále toto ustanovení upravovalo způsob umístění tabákové nálepky, tedy její použití. Nedodržení některé z těchto podmínek pak mělo přesný obraz v definicích skutkových podstat správních deliktů podle § 135zl zákona o spotřebních daních, které dopadaly jednak na situace, ve kterých právnická nebo podnikající fyzická osoba opatřovala tabákové výrobky tabákovými nálepkami na jiném místě, než bylo stanoveno zákonem, anebo když nepoužila tabákovou nálepku řádně. Toto ustanovení pak sankcionovalo i případy, kdy sice tabákový výrobek opatřen tabákovou nálepkou byl, avšak tato obsahovala údaje, které neodpovídaly skutečnému obsahu jednotkového balení tabákového výrobku.
40. Z uvedeného pak lze učinit závěr, že neznačené tabákové výrobky jsou pouze ty tabákové výrobky, které nejsou vůbec opatřeny tabákovou nálepkou anebo jsou opatřeny poškozenou tabákovou nálepkou. Za neznačený tabákový výrobek však nelze považovat tabákový výrobek, který je opatřen tabákovou nálepkou, která nebyla použita řádně. Použití tabákové nálepky, které není řádné, neznamená značení jiným způsobem, než je stanoveno. Za jiný způsob značení tabákového výrobku lze považovat pouze situace, kdy je tabákový výrobek označen jinak, než tabákovou nálepkou, např. padělanou tabákovou

nálepkou.

41. Správní orgán I. stupně ve výroku prvostupňového rozhodnutí uvedl, že se žalobkyně „dopustila správního deliktu (od 1. 7. 2017 přestupek) podle ustanovení § 135zk odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních tím, že jednala v rozporu s ustanovením § 114 odst. 2, v kontextu s odst. 3 a odst. 4 zákona o spotřebních daních a v rozporu s ustanovením § 2 odst. 3 vyhlášky č. 467/2003 Sb., o používání tabákových nálepek při značení tabákových výrobků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“), když jako výrobce tabákových výrobků na základě povolení k provozování daňového skladu č. j. 91119-5/2014-610000-11 ze dne 11. 6. 2014 platného v době spáchání správního deliktu ve svém daňovém skladu ev. č. X na adrese X, řádně neznačila tabákovými nálepkami níže v tabulce uvedená jednotková balení tabáku ke kouření (...), na kterých byly tabákové nálepky nalepeny vertikálně zčásti na těle plechovkového balení a zčásti na samostatném oddělitelném kruhovém plastovém víčku, které bylo možné po běžném odtržení či přerušení protilehlé zajišťovací pásky odklopit a jednotkové balení tabáku ke kouření tak otevřít bez viditelného poškození tabákové nálepky.“ Z uvedeného je tak patrné, že jednotková balení tabákových výrobků označena tabákovou nálepkou byla (nebyla označena jiným způsobem – například padělanou tabákovou nálepkou nebo poškozenou tabákovou nálepkou). Správní orgán I. stupně tak nemohl uvedené jednání podřadit pod ustanovení § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních a nemohl kontrolované tabákové výrobky považovat za neznačené, neboť kontrolované tabákové výrobky byly prokazatelně označeny tabákovou nálepkou, jejíž náležitosti nebyly nijak rozporovány. Již v této části je tak žaloba důvodná, neboť skutek, který je žalobkyni kladen za vinu, nespočívá v neznačení tabákových výrobků tabákovou nálepkou, ale v tom, že žalobkyně nepoužila tabákovou nálepkou řádně, tedy nemohla být za uvedené jednání postihována podle § 135zk zákona o spotřebních daních.
42. Žalobkyně dále v replice k vyjádření žalovaného ze dne 8. 3. 2019 upozorňovala na novelu zákona o spotřebních daních, která byla v době zaslání repliky soudu projednávána jako sněmovní tisk č. 206/6 Poslaneckou sněmovnou Parlamentu České republiky, a na vyhlášku č. 110/2018 Sb., o tabákových nálepkách, která nabyla účinnosti dne 15. 2. 2019, podle kterých se žalobkyně nedopustila žádného správního deliktu, resp. přestupku. Novela zákona o spotřebních daních měla podle žalobkyně stanovit nový § 114a, který měl rozlišovat mezi výrobky nezdaněnými a nesprávně značenými. V případě nesprávně značených výrobků nemělo být zahajováno vyměrovací řízení a nesprávné značení mělo být postihováno pouze v řízení o přestupku. Tímto se žalobkyně domáhala aplikace příznivější právní úpravy, podle které nemělo být jednání žalobkyně trestné.
43. Ačkoli jsou soudy ve správním soudnictví obecně vázány podle § 75 odst. 1 s. ř. s. skutkovým a právním stavem, který tu byl v době rozhodování žalovaného, poukazuje soud na závěry vyslovené rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 – 46, publikovaného pod č. 3528/2017 Sb. NSS, podle kterého platí, že „[r]ozhoduje-li krajský soud ve správním soudnictví o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, kterým bylo rozhodnuto o vině a trestu za správní delikt v situaci, že zákon, kterého bylo použito, byl po právní moci správního rozhodnutí změněn nebo zrušen, je povinen přiblídnout k zásadě vyjádřené ve větě druhé čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle níž se trestnost činu posoudí a trest ukládá podle právní úpravy, která nabyla účinnosti až poté, kdy byl trestný čin spáchán, je-li to pro pachatele příznivější.“ V otázce hodnocení příznivosti konkrétní právní úpravy soud odkazuje na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 8. 2. 2012, sp. zn. 5 Tdo 1440/2011, či nálezy Ústavního soudu ze dne 22. 1. 2001,

sp. zn. IV. ÚS 158/2000, uveřejněný pod č. 12, ve sv. 21 Sb. násl. a usn. ÚS ČR.

44. Vzhledem k tomu, že soud již výše dospěl k závěru, že žalobkyně nemohla být postihována za tehdy správní delikt spočívající v neznačení tabákových výrobků tabákovými nálepkami, ale pouze za to, že nepoužila tabákové nálepky řádně, bude se soud zabývat porovnáním právní úpravy vztahující se pouze k tomuto nyní přestupku. Tato otázka je podstatná i z toho důvodu, zda jednání žalobkyně je možné i podle současné právní úpravy podřadit pod skutkovou podstatu některého přestupku.
45. Žalobkyně sice odkazovala na sněmovní tisk č. 206/6, kterým mělo dojít ke komplexní změně zákona o spotřebních daních a ke změně kvalifikací přestupků, které souvisely se značením tabákových výrobků a s používáním tabákových nálepek, přičemž soud ověřil, že tato novela zákona o spotřebních daních, přijatá jako zákon č. 80/2019 Sb. nabyla účinnosti dne 1. 4. 2019, ovšem ještě před touto komplexní novelou byl přijat zákon č. 4/2019 Sb., kterým se měnil zákon o spotřebních daních a ten novelizoval i ustanovení § 116 odst. 4 tak, že slova „*a pod průhledný přebal, pokud se tento používá, tak, aby při otevření jednotkového balení došlo k jejímu poškození*“ zrušil. Účinnost této novely č. 4/2019 Sb., nastala dne 10. 1. 2019. Nicméně až do 14. 2. 2019 platila vyhláška č. 467/2003 Sb., která v § 2 odst. 3 stanovovala, že „*[t]abáková nálepka se nalepí rubovou stranou na určenou část balení, která je uzpůsobena k otevírání, a to tak, aby nebylo možné bez viditelného poškození tabákové nálepky balení otevřít. Balení může mít pouze jednu část uzpůsobenou k otevírání.*“ Tedy i přes změnu v § 116 zákona o spotřebních daních, která od 10. 1. 2019 neobsahovala podmínku porušení tabákové nálepky při otevření jednotkového balení, nastala faktická změna této podmínky až od 15. 2. 2019, kdy byla zrušena vyhláška č. 467/2003 Sb. Soud k tomu pro úplnost dodává, že zákonný podklad pro uvedenou vyhlášku představoval § 131 zákona o spotřebních daních, který byl zrušen až s účinností od 1. 4. 2019. Podstatné je, že od 15. 2. 2019 nebylo možné naplnit skutkovou podstatu přestupku proti značení a použití tabákové nálepky stanovené v § 135r zákona o spotřebních daních (tato skutková podstata odpovídá skutkové podstatě správního deliktu proti značení a použití tabákových nálepek uvedené v § 135zl zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 29. 6. 2015) tím, že by při otevření jednotkového balení tabákového výrobku nebyla bez dalšího poškozena tabáková nálepka.
46. Ačkoli ustanovení § 135r odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních definovalo jako přestupek právnícké nebo podnikající fyzické osoby jednání, při kterém nepoužije řádně tabákovou nálepku, nebyla od 15. 2. 2019 s řádným použitím tabákové nálepky spojena povinnost jejího umístění na jednotkové balení takovým způsobem, aby při jeho otevření došlo k poškození tabákové nálepky. S účinností od 1. 4. 2019 byl § 135r zrušen a přestupky proti značení tabákovými nálepkami zůstaly ve změněné podobně upraveny v § 135q zákona o spotřebních daních, který zavedl přestupek právnícké nebo podnikající fyzické osoby spočívající ve značení tabákových výrobků nesprávným způsobem. Nicméně ani toto ustanovení ani prováděcí vyhlášky nestanovují podmínku poškození tabákové nálepky při otevření jednotkového balení tabákového výrobku.
47. Skutečnost, že otevřením jednotkového balení tabákového výrobku nedojde k poškození tabákové nálepky, není způsobila sama o sobě naplnit skutkovou podstatu přestupku podle § 135r zákona o spotřebních daních, ve znění zákona č. 183/2017 Sb., resp. § 135q zákona o spotřebních daních ve znění zákona č. 80/2019 Sb. Je nutné zkoumat podmínky pro umístění tabákové nálepky na jednotkových baleních, jak jsou upraveny v prováděcích právních předpisech. Podmínky užití tabákové nálepky byly stanoveny shodně ve vyhlášce

č. 110/2018 Sb., o tabákových nálepkách (účinné od 15. 2. 2019 do 31. 3. 2019) a ve vyhlášce č. 82/2019 Sb., o tabákových nálepkách (účinné od 1. 4. 2019) v § 3 resp. § 5 takto: „(1) *Tabáková nálepka se nalepí rubovou stranou na jednotkové balení určené k přímé spotřebě způsobem, který vyloučí její opakované použití.* (2) *Tabáková nálepka musí být umístěna pod průhledný přebal jednotkového balení, pokud se tento přebal používá.*“ Je tedy patrné, že tabáková nálepka musí být umístěna na jednotkovém balení tak, aby nebylo možné tabákovou nálepkou použít opakovaně. Opakovaným užitím tabákové nálepky je nutno rozumět takové umístění tabákové nálepky, které umožní její jednoduché sejmutí bez poškození a opakované umístění na další výrobek. Pod opakovaným použitím nelze spatřovat jednání, při kterém by byl opakovaně užit obal jednotkového balení tabákového výrobku vč. umístěné tabákové nálepky. Opakované užití tabákové nálepky je škodlivé v případech, kdy se předpokládá jednání mající za následek daňové úniky. Opakované užívání obalů tabákových výrobků vč. tabákové nálepky se jeví jako nepravděpodobné při činnostech spojených s daňovými úniky. Jednak z důvodu, že užitím obalu tabákového výrobku dochází k jeho opotřebení, tedy případný pachatel by musel uvádět na trh zjevně opotřebovaná jednotková balení tabákových výrobků, a dále by musel disponovat technikou, která by mu vůbec umožňovala takto použitá jednotková balení znovu naplnit a uzavřít, a to vše bez poškození tabákové nálepky. Opakované užití tabákové nálepky je třeba spojit s pravděpodobným scénářem daňových úniků, při kterých pachatelé vlastní výrobní linky, na kterých vyrábějí zaměnitelné výrobky, které ale nejsou opatřeny tabákovou nálepkou; v uvedených výrobních nedochází k znovunaplnění nebo jakési recyklaci použitých obalů od jednotkových balení tabákových výrobků.

48. Na základě výše uvedeného tak soud uzavírá, že zjištěný skutek, který spočíval v tom, že žalobkyně značila jednotková balení tabákových výrobků takovým způsobem, že na nich byly tabákové nálepky nalepeny vertikálně zčásti na těle plechovkového balení a zčásti na samostatném oddělitelném kruhovém plastovém víčku, které bylo možné po běžném odtržení či přerušení protilehlé zajišťovací pásky odklopit a jednotkové balení tabáku ke kouření tak otevřít bez viditelného poškození tabákové nálepky, není přestupkem podle § 135q zákona o spotřebních daních, ve znění zákona č. 80/2019 Sb., čímž je nová právní úprava pro žalobkyni příznivější, neboť výše uvedené jednání, které bylo postižitelné podle § 135zl zákona o spotřebních daních, není bez dalšího postižitelné podle § 135q zákona o spotřebních daních, ve znění zákona č. 80/2019 Sb. V souladu s výše odkazovaným právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v usnesení jeho rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As104/2013 – 46, publikovaném pod č. 3528/2017 Sb. NSS, jsou splněny podmínky pro zrušení rozhodnutí správních orgánů obou stupňů.
49. Pro úplnost soud dodává, že na výše uvedeném závěru by se nemohlo nic změnit ani tehdy, pokud by soud akceptoval argumentaci žalovaného, podle které bylo možné podřadit jednání žalobkyně pod § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních ve znění účinném ke dni spáchání deliktu. Byť důvodová zpráva k novele zákona o spotřebních daních č. 80/2019 Sb. naznačuje, že § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních ve znění účinném před touto novelou měl zahrnovat také situace, kdy tabáková nálepka nebyla správně umístěna na jednotkovém balení, nelze přehlédnout, že podle zákona o spotřebních daních v již novelizovaném znění došlo k jednoznačnému odstupňování porušení povinností při značení tabákových výrobků podle jejich závažnosti. Původní § 114 odst. 4 byl přesunut do § 114a, v němž byl rozdělen na dvě samostatné kategorie - vedle kategorie neznačený tabákový výrobek (odst. 1) byla nově zavedena kategorie tabákový výrobek značený nesprávným způsobem (odst. 2). Tato nová kategorie pak v písmenu a) výslovně zahrnuje

situaci, kdy je tabákový výrobek značen tabákovou nálepkou jinak, než stanoví tento zákon a prováděcí právní předpis. Porušení této povinnosti je pak sankcionováno jako přestupek proti značení tabákovými nálepkami v § 135q odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních ve znění účinném ke dni vydání tohoto rozsudku a sankci za něj stanoví § 135q odst. 3 písm. b) téhož zákona. K možnostem aplikace těchto ustanovení ve spojení s aktuálně účinnou vyhláškou č. 82/2019 Sb. se soud již vyjádřil výše. Vzhledem k povinnosti soudu zohlednit pozdější příznivější právní úpravu by se závěry vyslovené v bodech 45. až 48. uplatnily shodně i při akceptaci nyní popsaného alternativního výkladu, který však soud nesdílí.

50. S ohledem na skutečnost, že soud shledal žalobu důvodnou již z hlediska primárního důvodu vedení řízení, tedy že jednání žalobkyně nenaplnilo skutkovou podstatu tehdejšího správního deliktu podle § 135zk odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních a nenaplnuje ani skutkovou podstatu přestupku podle § 135q zákona o spotřebních daních, ve znění zákona č. 80/2019 Sb., pozbylo tím dalšího smyslu zabývat se otázkami zániku delikt ní odpovědnosti žalobkyně; o tom, zda šlo o trvalý nebo pokračující delikt či o vícečinný souběh samostatných deliktů; zda došlo při stanovení výše sankce k porušení zásady zákazu *reformationis in peius*; otázkou případné liberace žalobkyně a dalšími dílčími namítanými vadami napadeného rozhodnutí, neboť by měly význam pouze akademický. Není to možné i proto, že pokud jednání žalobkyně nenaplnilo skutkovou podstatu žádného deliktu, je pojmově vyloučeno hypoteticky určovat jeho doktrinární či normativní povahu stejně, jako nelze uvažovat o tom, jaká za něj měla být uložena sankce.
51. Pro úplnost soud dodává, že námitkou uplynutí lhůty ke stanovení spotřební daně ve smyslu § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a z toho vyplývající nemožností rozhodovat po jejím uplynutí o propadnutí výrobků se soud nezabýval z důvodu, že byla uplatněna až po uplynutí lhůty k podání žaloby

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

52. V souhrnu tak dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná a proto napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že zjištěná nezákonnost postihuje stejnou měrou i prvostupňové rozhodnutí, neboť jím byla žalobkyně uznána odpovědnou za spáchání shora uvedeného správního deliktu (nyní přestupku), jsou naplněny důvody i pro zrušení tohoto rozhodnutí podle § 78 odst. 3 s. ř. s. Soud současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Při novém projednání věci jsou správní orgány vázány právním názorem, který vyslovil soud v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
53. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť neměl ve věci úspěch. Žalobkyně měla se svojí žalobou úspěch a náleží jí proto náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení. Soud tedy výrokem pod bodem II přiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení účelně vynaložených na uplatnění práv u soudu. Tuto částku tvoří zaplacené soudní poplatky ve výši 5 000 Kč (3000 Kč za podání žaloby a dvakrát po 1 000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě) a náhrada nákladů za zastoupení advokátem. Tyto náklady jsou tvořeny odměnou za zastupování za pět úkonů právní služby (převzetí věci a příprava zastoupení, sepsání žaloby, podání dvou replik k vyjádřením žalovaného a účast na jednání soudu v trvání do dvou hodin), u nichž sazba odměny činí dle advokátního tarifu 3 100 Kč za jeden úkon [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za

poskytování právních služeb (advokátní tarif)] a za dva úkony (dva návrhy na přiznání odkladného účinku žalobě) v poloviční výši 1 550 Kč [§ 11 odst. 1 písm. a) a d), odst. 2 advokátního tarifu], tj. 18 600 Kč. Náhradu nákladů spojených s podáním prvního návrhu na odkladný účinek (soudní poplatek, odměna za úkon v poloviční výši), s níž nebyla úspěšná, soud žalobkyni rovněž přiznal, neboť rozhodující je úspěch ve věci samé (srov. rozsudky Krajského soudu v Praze ze dne 29. 1. 2014, č. j. 45 A 11/2012 - 61, nebo Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020, č. j. 5 As 296/2018 - 45). Soud však žalobkyni nepřiznal náhradu nákladů za požadovaný úkon právní služby spočívající v první poradě s klientem, neboť ta je zahrnuta již v úkonu právní služby „převzetí věci a příprava zastoupení“. Další úkon právní služby by byl až další porada s klientem, který se však ve správním soudnictví pravidelně nepřiznává, neboť skutkový stav věci se v průběhu věci nemění a po uplynutí lhůty pro podání žaloby již nelze žalobní body rozšiřovat či uplatňovat nově). Náklady zastoupení dále tvoří náhrada hotových výdajů za sedm úkonů právní služby po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), náhrada za čas strávený cestou do místa jednání a zpět v rozsahu pěti půlhodin po 100 Kč [§ 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu] a náhrada cestovních výdajů za cestu na jednání a zpět ve výši 922,80 Kč (celkem 150 km vozidlem Škoda Octavia, kombinovaná spotřeba 6,1 l/100 km, základní sazba 4,2 Kč/km, cena za 1 l pohonných hmot 32 Kč), vše zvýšeno o částku 4 645,79 Kč odpovídající 21 % DPH z předchozích částek. Celková výše nákladů, které žalobkyni v tomto soudním řízení vznikly, činí 31 768,59 Kč (5 000 + 26 768,59). Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení v celkové výši 31 768,59 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Ing. Pavla Bezoušky (§ 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.).

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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: www.nssoud.cz.

Praha 24. září 2020

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu