



**ČESKÁ REPUBLIKA**  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **P. M. ČR a. s., IČO X,**  
se sídlem X,

zastoupena advokátkou JUDr. Ing. Hanou Skalickou, Ph.D., BA,  
se sídlem Pod Oborou 907, Kosmonosy,

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 9. 2017, č. j. 53250-2/2017-900000-302,  
a ze dne 11. 1. 2018, č. j. 2305/2018-900000-032,

**takto:**

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2017, č. j. 53250-2/2017-900000-302, a ze dne 11. 1. 2018, č. j. 2305/2018-900000-032, se ruší a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 36 519,58 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně, advokátky JUDr. Ing. Hany Skalické, Ph.D., BA.

**Odůvodnění:**

**Vymezení věci a obsah podání účastníků**

1. Žalobkyně se žalobami podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení v záhlaví označených rozhodnutí (dále jen „napadená rozhodnutí“), jimiž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 6. 2017, č. j. 126316/2017-610000-3, a ze dne 30. 10. 2017, č. j. 205475/2017-610000-39. Prvostupňovými rozhodnutími správce daně zastavil řízení o žádostech žalobkyně o

povolení likvidace tabákových nálepek pod úředním dozorem podle § 122 odst. 7 zákona č. 353/2003 Sb.,

o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2018.

2. Usnesením ze dne 1. 7. 2020, č. j. 45 Af 30/2017-39, spojil soud řízení o obou žalobách (vedených pod sp. zn. 45 Af 30/2017 a 54 A 10/2018) ke společnému projednání.
3. Žalobkyně předně namítla, že žalovaný pochybil, pokud označil její žádosti jako zjevně právně nepřipustné ve smyslu § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. S odkazem na komentářovou literaturu (Josef Baxa, Ondřej Dráb, Lenka Kaniová, Petr Lavický, Alena Schillerová, Karel Šimek a Marie Žiškova, Daňový řád, Wolters Kluwer, Praha 2011) uvedla, že nepřipustnost podání musí být zjevná buď přímo ze zákona (např. tím, že zákon dané podání přímo vylučuje), nebo přímo ze samotné žádosti. Ani jedna z těchto situací však v projednávané věci nenastala. Jelikož žádost o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek lze podat dle § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních a podle téhož ustanovení je správce daně povinen takové žádosti vyhovět, nemůže být nepřipustnost podání patrna již ze samotné žádosti, a tedy řízení nemůže být z tohoto důvodu zastaveno. Tím, že správce daně i žalovaný argumentují rozhodnutími o zajištění výrobků, řízením o správním deliktu a nalézacím řízením ve věci vyměření spotřební daně, je zřejmé, že žádosti meritorně posoudili a až následně aplikovali § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu o nepřipustnosti podání, tedy i jim je zřejmé, že nepřipustnost není patrna ze samotné žádosti. Žalobkyně rovněž uvedla, že napadená rozhodnutí jsou ve vzájemném rozporu, jelikož rozhodnutí o první žádosti možnost likvidace tabákových nálepek připouští.
4. Žalobkyně dále poukázala na to, že všechny podmínky pro vyhovění žádostem uvedené v § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních nesporně splňuje, a proto mělo být jejím žádostem vyhověno, přičemž zajištění nálepkami opatřených tabákových výrobků vyhovění jejím žádostem nebrání. Rovněž zpochybňuje dosavadní postup správních orgánů, pokud jde o posouzení označení tabákových výrobků tabákovými nálepkami, o zajištění těchto tabákových výrobků a o probíhající daňovou kontrolu a doměřovací řízení.
5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že zjevně nepřipustná nejsou jen taková podání, která výslovně zákon nepřipouští, ale i taková podání, jejichž nepřipustnost vyplývá přímo z vlastního obsahu podání. Jestliže přímo žalobkyně v odvoláních uváděla, že požaduje zničení tabákových nálepek nalepených na tabákových výrobcích, které byly zajištěny rozhodnutími o zajištění, pak je zřejmé, že se snaží s těmito vybranými výrobky nakládat, a to jak právně, tak zejména fakticky (zničit, resp. změnit jejich stav, a to zcela či jen zčásti v rozsahu vylepených tabákových nálepek), přestože tyto nemá ve své dispozici. Zákaz nakládat se zajištěnými vybranými výrobky vyplývá přímo z institutu zajištění jako předběžného opatření, jehož smyslem je zajistit vybrané výrobky pro potřeby dalšího řízení, které bude následovat (např. deliktní řízení), přestože v tomto případě tento zákaz zákon o spotřebních daních výslovně nestanoví. Zajištění věci je předběžným opatřením, jehož smyslem a účelem je zajistit důkazní prostředky pro další řízení. Dalším smyslem tohoto opatření je realizace případného trestu či ochranného opatření v podobě propadnutí či zabránění neznačených tabákových výrobků, o kterém je rozhodováno společně s

deliktem. Z výše uvedeného tedy jednoznačně vyplývá, že se zajištěnými vybranými výrobky není možné nakládat, protože jinak by nebylo možné provést zajištěný důkaz a realizovat trest či ochranné opatření v podobě propadnutí či zabrání neznačených tabákových výrobků. Vlastní institut předběžného opatření v podobě zajištění věci tedy přímo brání úspěšnému podání žádosti o likvidaci zajištěných vybraných výrobků či vylepených tabákových nálepek. K této úvaze není třeba provádět jakékoliv dokazování. V dané věci nelze posuzovat pouze podmínky pro vyhovění žádosti uvedené přímo v § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních, ale je nutné posoudit všechny relevantní skutečnosti a omezení, která se na dané vybrané výrobky vztahují. Jestliže tedy brání vyhovění žádosti jiná skutečnost, například ta, že předmětné vybrané výrobky byly zajištěny, a není možné s nimi tedy jak právně, tak fakticky nakládat, pak nelze žádosti vyhovět. K žalobkyní tvrzenému rozporu obou rozhodnutí uvedl, že v první žádosti žalobkyně nenavrhovala zničení pouhých tabákových nálepek, ale rovněž i tabákových výrobků. Žalovaný tedy předmětnými věťmi nechtěl vyjádřit to, že by vlastní odlepení tabákových nálepek a jejich zničení bylo možné, ale pouze to, že žalobkyně takto svou žádost neformulovala.

6. Ve své replice ze dne 1. 7. 2018 a 24. 9. 2018 žalobkyně rozsáhle popisovala dosavadní průběh jednotlivých řízení vedených před správcem daně s důrazem na problematiku značení tabákových výrobků. Zejména polemizovala s názorem žalovaného, že tabáková nálepka je nedílnou součástí tabákového výrobku.
7. Při jednání dne 21. 8. 2020 setrvali účastníci na svých procesních stanoviscích.

#### **Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu**

8. Rozhodnutím správce daně č. j. 65650-2/2015-610000-32.4 ze dne 14. 4. 2015 a rozhodnutím Celního úřadu pro Královéhradecký kraj č. j. 24049-3/2015-550000-31 ze dne 15. 4. 2015 (dále jen společně „rozhodnutí o zajištění“) byly žalobkyni zajištěny podle § 115 zákona o spotřebních daních vybrané výrobky s tím, že je zde důvodné podezření, že se jedná o výrobky neznačené ve smyslu § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních.
9. Následně bylo správcem daně s žalobkyní zahájeno řízení o správním deliktu podle § 135zk odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, a to ohledně správnosti značení zajištěných vybraných výrobků, tj. ve věci podezření z možného porušení povinnosti stanovené v § 114 zákona o spotřebních daních. Toto řízení bylo ukončeno rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 3. 2018, č. j. 13291-2/2018-900000-04, řízení o žalobě proti tomuto rozhodnutí je vedeno zdejším soudem pod sp. zn. 55 Af 12/2018.
10. Dne 8. 9. 2016 byla správci daně doručena první žádost žalobkyně podle § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních. Správce daně vydal dne 27. 6. 2017 rozhodnutí, kterým řízení o první žádosti zastavil podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tj. pro zjevnou nepřipustnost žádosti. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání. Odvolání bylo žalovaným zamítnuto a rozhodnutí správce daně potvrzeno rozhodnutím ze dne 18. 9. 2017.

11. Dne 20. 10. 2017 byla správci daně doručena druhá žádost. O této žádosti rozhodl správce daně dne 30. 10. 2017 tak, že řízení opětovně zastavil podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tj. pro zjevnou nepřipustnost žádosti. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 1. 2018 zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.
12. V odůvodnění rozhodnutí o obou žádostech uvedl, že zjevně nepřipustná nejsou jen taková podání, která výslovně zákon nepřipouští, ale i taková podání, jejichž nepřipustnost vyplývá přímo z vlastního obsahu podání. Jestliže přímo žalobkyně v odvolání uváděla, že požaduje zničení tabákových nálepek nalepených na tabákových výrobcích, které byly zajištěny rozhodnutími o zajištění, pak je zřejmé, že se snaží s těmito vybranými výrobky nakládat, a to jak právně, tak zejména fakticky (zničit, resp. změnit jejich stav, a to zcela či jen zčásti v rozsahu vylepených tabákových nálepek), přestože tyto nemá ve své dispozici. Zdůraznil, že tabákové nálepky se stávají součástí tabákových výrobků v okamžiku jejich nalepení a uvedení do volného daňového oběhu, nemohou být z tabákových výrobků uvedených do volného daňového oběhu sejmuty a podmínky pro aplikaci § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních nejsou splněny pro nemožnost žalobkyně s nimi disponovat. Zákaz nakládat se zajištěnými vybranými výrobky vyplývá přímo z institutu zajištění jako předběžného opatření, jehož smyslem je zajistit vybrané výrobky pro potřeby dalšího řízení, které bude následovat (např. delikt ní řízení), přestože v tomto případě tento zákaz zákon o spotřebních daních výslovně nestanoví. Zajištění věci je předběžným opatřením, jehož smyslem a účelem je zajistit důkazní prostředky pro další řízení. Dalším smyslem tohoto opatření je realizace případného trestu či ochranného opatření v podobě propadnutí či zabránění neznačených tabákových výrobků, o kterém je rozhodováno společně s deliktem. Z výše uvedeného tedy jednoznačně vyplývá, že se zajištěnými vybranými výrobky není možné nakládat, protože jinak by nebylo možné provést zajištěný důkaz a realizovat trest či ochranné opatření v podobě propadnutí či zabránění neznačených tabákových výrobků. Vlastní institut předběžného opatření v podobě zajištění věci tedy přímo brání úspěšnému podání žádosti o likvidaci zajištěných vybraných výrobků či vylepených tabákových nálepek. K této úvaze není třeba provádět jakékoliv dokazování. V dané věci nelze posuzovat pouze podmínky pro vyhovění žádosti uvedené přímo v § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních, ale je nutné posoudit všechny relevantní skutečnosti a omezení, která se na dané vybrané výrobky vztahují. Jestliže tedy brání vyhovění žádosti jiná skutečnost, například ta, že předmětné vybrané výrobky byly zajištěny, a není možné s nimi tedy jak právně, tak fakticky nakládat, pak nelze žádosti vyhovět. K žalobkyní tvrzenému rozporu obou rozhodnutí uvedl (ve svém druhém rozhodnutí), že v první žádosti žalobkyně nenavrhovala zničení pouhých tabákových nálepek, ale rovněž i tabákových výrobků. Žalovaný tedy předmětnými věťmi nechtěl vyjádřit to, že by vlastní odlepení tabákových nálepek a jejich zničení bylo možné, ale pouze to, že žalobkyně takto svou žádost neformulovala.

### **Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu**

13. Soud ověřil, že žaloby byly podány včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňují všechny formální náležitosti na ně kladené. Soud proto přistoupil k věcnému projednání žalob. Při přezkumu napadených rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době vydání napadených

rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.

### Posouzení žalob soudem

14. *Podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže jde o zjevně právně nepřipustné podání.*
15. *Podle § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních může odběratel požádat pověřeného správce daně o úřední dozor nad zničením tabákových nálepek nalepených na jednotkových baleních. Žádost se může vztahovat pouze na výrobky, které odběratel vyrobil, dovezl nebo dopravil z jiného členského státu. Úředním dozorem se rozumí účast úřední osoby pověřeného správce daně při zničení tabákových nálepek nalepených na jednotkových baleních, které na své náklady zajistí odběratel. Zničení tabákových nálepek pod úředním dozorem lze provést pouze na daňovém území České republiky. Pověřený správce daně je povinen této žádosti vyhovět s tím, že den, hodina, místo a způsob zničení tabákových nálepek budou stanoveny dohodou. Odběrateli vzniká nárok na vrácení hodnoty tabákových nálepek dnem zničení tabákových nálepek pod úředním dozorem. Nárok na vrácení lze uplatnit pouze tehdy, jestliže byla hodnota tabákových nálepek již uhrazena.*
16. Úvodem soud pokládá za nezbytné vymezit, co je (a co naopak není) předmětem soudního přezkumu v projednávané věci. Jakkoliv jsou podání žalobkyně obsáhlá (a pokrývají větší část jejího vleklého sporu s orgány celní správy o způsob značení tabákových výrobků), úloha soudu je v projednávané věci velmi omezená. Jelikož napadenými rozhodnutími byl potvrzen závěr správce daně, že žádosti žalobkyně podle § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních byly zjevně právně nepřipustné, je úlohou soudu toliko přezkoumat, zda se opravdu o zjevně právně nepřipustné žádosti jednalo. Soud se tedy nemůže zabývat tím, zda žádostem mělo být vyhověno, nebo zda měly být zamítnuty. Stejně tak se soud nemůže zabývat argumenty zpochybňujícími závěry správních orgánů o nesprávném značení tabákových výrobků žalobkyně, ani argumenty brojícími proti využití zajišťovacích příkazů na předmětné tabákové výrobky. Tyto otázky leží totiž zcela mimo předmět řízení, z něž vzešla napadená rozhodnutí. Rovněž soud poznamenává, že obě žádosti, o nichž bylo žalovaným rozhodnuto, se týkaly toliko likvidace tabákových nálepek. Žalovaný sice u první žádosti uvádí, že žalobkyně chtěla zlikvidovat rovněž přímo tabákové výrobky, nicméně tato argumentace nemá oporu ve správním spise, když ze žádosti datované dnem 7. 9. 2016 jednoznačně plyne, že se týká postupu dle § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních – tedy dozoru nad likvidací tabákových nálepek. Toto pochybení žalovaného však nemá vliv na zákonnost rozhodnutí, jelikož nic nemění na závěru žalovaného (vyjádřeném shodně v obou rozhodnutích), že tabákové nálepky na zajištěných tabákových výrobcích likvidovat nelze. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí ze dne 18. 9. 2017 plyne, že žalovaný posuzoval věc z toho hlediska, že žalobkyně žádá toliko odlepení tabákových nálepek, jak srozumitelně vysvětlila v podaném odvolání. Pokud viděly správní orgány rozpor v tom, co žalobkyně žádá, a odkazovanou normou, podle níž žádost podala, měly žalobkyni vyzvat k odstranění vad žádosti.

17. Z výše řečeného vyplývá, že stěžejní námitkou (a jedinou relevantní) je, že podané žádosti nebyly zjevně právně nepřipustné, a řízení o nich proto nemělo být zastaveno. Tato námitka je důvodná.
18. Podle odborné literatury (Lenka Matyášová a Marie Emílie Grossová, Daňový řád, komentář, 2. aktualizované a doplněné vydání, Nakladatelství Leges, Praha 2015) *„pro nepřipustnost podání dle § 106 odst. 1 písm. b) lze zastavit řízení pouze tehdy, pokud zákon toto podání výslovně za nepřipustné označuje nebo zjevně nepřipustným je (viz nemožnost právní)“*. Stejně tak v komentáři uvedeném v bodě 2 rozsudku se k témuž uvádí: *„půjde o situace, kdy zákon podání jako nepřipustné výslovně označuje, např. jestliže stanoví, že proti rozhodnutí nejsou přípustné opravné prostředky (srov. např. § 116 odst. 4), a přesto je podáno odvolání nebo nepřipustnost odvolání pouze proti odůvodnění rozhodnutí (srov. § 109 odst. 1 věta druhá). (...) O zjevně právně nepřipustnosti odvolání“*.
19. V rozsudku ze dne 24. 4. 2020, č. j. 3 Ads 95/2018-58, NSS uvedl: *„Rozhodnutím o zastavení řízení je správní řízení ukončeno dříve, než dojde k věcnému posouzení žádosti. Potom však též podřazení určité skutkové podstaty fakticky pod pojem zjevné právní nepřipustnosti musí být „nabílední“ (arg. „zjevné“), tedy bezrozporné a bez nutnosti složitější úvahy správního orgánu, kterou by bylo třeba argumentačně osvětlovat v odůvodnění usnesení o zastavení řízení. Dále (arg. „právní“) pak právní úprava musí být zřejmá, bezrozporná, bezmezerovitá a její aplikace nesmí vyvolávat jakékoli složitější interpretační otázky. Nepřipustnost žádosti musí být jednoznačně patrná již ze samotné právní úpravy bez dalšího, to jest bez nutnosti užití jakýchkoli interpretačních úvah a pomůcek (bez odkazů na judikaturu či na prameny doktrinního výkladu). Nepřipustnost sama pak bude mít zásadně charakter procesní, může spočívat typicky v nesplnění procesních předpokladů (příkladem může být zjevný nedostatek procesní způsobilosti žadatele; viz § 29 správního řádu)“*. V rozsudku ze dne 7. 5. 2008, č. j. 2 As 74/2007 – 55, pak NSS uvedl, že *„zjevná právní nepřipustnost představuje neurčitý právní pojem, který je však nutno vykládat restriktivním způsobem... Nejvyšší správní soud zastává názor, že oba správní orgány a také krajský soud vzniklou právní situaci vyhodnotily chybně. Jak totiž plyne ze shora uvedeného, k závěru o zjevné právní nepřipustnosti předmětné žádosti došly až na základě jejího meritorního posouzení a poté, co vyhodnotily přiložené doklady (protokol o předání a převzetí opuštěného vozidla, prohlášení o zařazení majetku do vlastnictví obce). Ve skutečnosti tedy podaná žádost svojí podstatou nebyla zjevně právně nepřipustná (např. proto, že ji podal neoprávněný subjekt či že by její podání výslovně vylučovala zákonná úprava), takže by se s ní správní orgán I. stupně věcně vůbec nemusel zabývat, nýbrž právě naopak se s ní tento orgán vypořádal věcně a – materiálně vzato - ji neshledal důvodnou“*. Přestože se oba uvedené rozsudky zabývají výkladem § 66 odst. 1 písm. b) zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, lze vzhledem k obdobné dikci i účelu daného ustanovení vztáhnout tyto závěry i na zastavení řízení podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu.
20. Jelikož zákon výslovně podání učiněná žalobkyní před celním úřadem za nepřipustná neoznačuje, zabýval se soud otázkou, zda lze předmětu jejich žádostí (tedy odlepení tabákových nálepek na zajištěném zboží pod dozorem celního orgánu, a to za účelem získání náhrady jejich finanční hodnoty) obecně vyhovět, tedy zda právní úprava umožňuje odlepování nálepek ze zboží za situace, kdy je zboží zajištěno. Přitom zdůrazňuje, že aby mohly být žádosti označeny za zjevně právně nepřipustné, musela být v tomto ohledu právní úprava *„zřejmá, bezrozporná, bezmezerovitá a její aplikace nesmí*

*vyvolávat jakékoli složitější interpretační otázky*“ (viz rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2020, č. j. 3 Ads 95/2018-58), jinými slovy, musela by z ustanovení zákona naprosto jednoznačně vyplývat nemožnost snímat tabákové nálepky ze zajištěných tabákových výrobků.

21. Pokud jde o splnění podmínek podání žádosti striktně pouze dle citovaného ustanovení daňového řádu (podání žádosti odběratelem nálepek pro výrobky, které vyrobil, zničení na území ČR), má je soud za splněné, neboť jejich splnění vyplývá z obsahu žádosti a ostatně ani žalovaný netvrdil, že by k jejich naplnění nedošlo. Žalovaný argumentuje, že vyhovění žádosti brání zajištění předmětných tabákových výrobků. Soud však má za to, že zajištění výrobků použitím postupu dle § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních bez dalšího nevylučuje. Rozhodnutí o zajištění výrobků vydané podle § 115 zákona o spotřebních daních je rozhodnutím předběžným, jehož smyslem a účelem je, jak ostatně uvádí i žalovaný, zajistit výrobky pro potřeby dalšího řízení, a to nejen z hlediska zajištění důkazů, ale i z hlediska realizace případného trestu, tj. propadnutí vybraných výrobků. Nelze se však ztotožnit se žalovaným, že by manipulací se zbožím, spočívající v tom, že budou zákonem předepsaným způsobem a pod dozorem celního orgánu sejmuty nálepky, byl tento účel nutně zmařen. V souladu se zásadami správy daní, zejména pak zásadou vyjádřenou v § 7 odst. 2 daňového řádu, podle které správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, je vyžadováno, aby správce daně volil předběžná opatření v takovém režimu, který co nejméně zasáhne do majetkové sféry žalobkyně. Žalovaný tedy měl meritorně posoudit, zda odlepení nálepek skutečně zmaří účel, pro který byly předmětné tabákové výrobky zajištěny. Při tom měl zvážit, zda tento účel lze splnit i jiným, méně invazivním způsobem, který ve svém důsledku nepovede k tomu, že bude mít žalobkyně zajištěno nejen zboží, ale i ceny v hodnotě cca 25 milionů Kč. V úvahu pak připadá například provedení dostatečné potřebné fotodokumentace či uchování přiměřeného vzorku zboží spolu s nálepkami. Pokud by žalovaný dospěl k názoru, že průběh jiných řízení skutečně v době rozhodování o žádostech neumožňoval provedení sejmutí nálepek ze zboží, měl žádosti zamítnout s tím, že však není vyloučeno podání opětovné žádosti v budoucnu poté, co překážky sejmutí nálepek na zboží či jeho části odpadnou. Zároveň se měl žalovaný vypořádat i s otázkou, zda v případě následného rozhodnutí o propadnutí zajištěných tabákových výrobků se takové rozhodnutí má vzhledem k účelu institutu propadnutí vztahovat nejen na tabákové výrobky samotné, ale i na tabákové nálepky. Úvaha o tom, že tabáková nálepka je z hlediska civilního práva součástí tabákového výrobku, není dostatečná, neboť nijak nezohledňuje podmínky, za nichž lze rozhodnout o propadnutí tabákového výrobku.
22. Výše uvedené lze shrnout do závěru, že zajištění tabákových výrobků samo o sobě nebrání likvidaci tabákových nálepek postupem dle § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních. Otázku, zda (a případně v jakém rozsahu) lze takovou likvidaci provést, je třeba řešit vždy s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem případu, zejména k účelu zajištění. Jelikož posouzení této otázky jistě není triviální (a právní úprava tedy evidentně nesplňuje požadavky rozsudku NSS ze dne 24. 4. 2020, č. j. 3 Ads 95/2018-58) a zpravidla bude vyžadovat minimálně složitější právní úvahu, nelze žádost o likvidaci nálepek postupem dle § 122 odst. 7 zákona o spotřebních daních na zajištěných tabákových výrobcích pokládat za zjevně právně nepřipustnou a řízení o ní zastavit podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Tyto složitější úvahy však žalovaný neprovedl a rozhodnutí tedy nemůže obstát, i kdyby jej soud považoval materiálně za zamítavé rozhodnutí, jak by bylo možné

dovodit z obsahu argumentace žalovaného a posledního odstavce části IV. odůvodnění napadených rozhodnutí.

23. Správce daně tedy v projednávané věci zastavil řízení, přestože pro takový postup nebyly splněny zákonné podmínky. Napadená rozhodnutí, kterými žalovaný tento postup aproboval, jsou proto nezákonná. Dalšími námitkami se soud pro nadbytečnost nezabýval.

#### **Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

24. Soud ze shora uvedených důvodů zrušil napadená rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. O vrácení věci žalovanému soud rozhodl v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
25. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Úspěšné žalobkyni soud přiznal náhradu nákladů řízení v celkové výši 36 519,58 Kč. Tato částka sestává z odměny advokátky za sedm úkonů právní služby po 3 100 Kč [2x převzetí a příprava zastoupení, 2x sepsí žaloby, 2x sepsí repliky a účast na jednání před soudem dne 21. 8. 2020 podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)], ze sedmi paušálních částek jako náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, z cestovného ve výši 922,79 Kč za cestu z K. do Prahy a zpět v celkové délce 150 km (cesta osobním automobilem X se spotřebou 6,1 l na 100 km při průměrné ceně pohonných hmot 32 Kč/l se sazbou základní náhrady 4,2 Kč za km), náhradu za promeškaný čas podle § 14 odst. 1 a 3 vyhlášky, a to ve výši 500 Kč (cesta z Kosmonos do Prahy a zpět za pět započatých půlhodin) vše zvýšeno o 21 % DPH ve výši 5 296,79 Kč a ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 2x 3 000 Kč za žaloby. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 36 519,58 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupkyně žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.). Soud nepřiznal odměnu za písemná podání k výzvě soudu ze dne 28. 5. 2018 a 5. 6. 2018, jelikož tato podání neobsahují žádnou skutkovou či právní argumentaci a žalobkyně v nich pouze sděluje, že nevznáší námitku podjatosti a nesouhlasí s rozhodnutím věci bez nařízení jednání. Soud rovněž provedl dílčí korekci cestovného, jelikož zástupkyně žalobkyně při výpočtu nesprávně použila první údaj o spotřebě z technického průkazu vozidla (7,6 l) místo třetího (6,1 l).

#### **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](http://www.nssoud.cz).

Praha 21. srpna 2020

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