



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **Philip Morris ČR a.s.**, se sídlem Vítězná 1, Kutná Hora, zast. JUDr. Ing. Hanou Skalickou, Ph.D., BA, advokátkou se sídlem Pod Oborou 907, Kosmonosy, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2018, č. j. 13291-2/2018/900000-04, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 24. 9. 2020, č. j. 55 Af 12/2018 - 116,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 3 400 Kč k rukám její zástupkyně, JUDr. Ing. Hany Skalické, Ph.D., BA, advokátky se sídlem Pod Oborou 907, Kosmonosy, do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V záhlaví označeným rozhodnutím zamítl žalovaný odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 1. 2. 2018, č. j. 26559/2018-610000-12 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Jím byla žalobkyni uložena 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“), pokuta 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 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 ve svém daňovém skladu na

adrese Vítězná 1, Kutná Hora, a na adrese VGP Park – Hala č. 3, Dobřenice, řádně neznačila tabákovými nálepkami jednotková balení tabáku ke kouření v celkovém množství 151 080 ks. Tabákové nálepky totiž 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. Celní úřad zároveň rozhodl o propadnutí neznačených tabákových výrobků.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), který nyní napadeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí celního úřadu a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Připomněl, že rozhodnutí ze dne 1. 2. 2018 bylo již třetím rozhodnutím celního úřadu v této věci, neboť jeho předchozí dvě rozhodnutí žalovaný zrušil. Ke zjištění protiprávního jednání došlo již ve dnech 14. a 15. 4. 2015, kdy celní úřad při kontrolách v Kutné Hoře a následně v Dobřenicích zjistil, že u tabákových výrobků MYV L&M RED T03 90 a MYV L&M Blue T03 90 (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 otevírání krycího víčka jednotkového balení. Žalovaný nicméně setrval na skutkovém zjištění, že žalobkyně uvedla do volného oběhu tabákové výrobky v množství celkem 151 080 ks, které označila tabákovými nálepkami takovým způsobem, že při otevření těchto jednotkových balení tabáku nedošlo k jejich poškození; takové značení jednotkových balení tabákových výrobků pak umožňovalo jejich další použití v podobě prodeje dalšího tabáku v témže balení s totožnou tabákovou nálepkou.

[3] Správní řízení bylo se žalobkyní zahájeno pro spáchání správního deliktu, jak odpovídalo pojetí právní úpravy účinné do 30. 6. 2017, a nikoli přestupku, neboť z § 112 odst. 4 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“), plyne, 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*. Řízení se tedy řídilo primárně zákonem č. 500/2004 Sb., správním řádem, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“). Krajský soud nicméně na základě analogie aplikoval také § 7 odst. 1 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o přestupcích“), podle nějž se odpovědnost za přestupek posuzuje podle zákona účinného v době spáchání přestupku; podle pozdějšího zákona se posuzuje jen tehdy, je-li to pro pachatele příznivější (shodně i nyní § 2 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky).

[4] Krajský soud zejména dospěl k závěru, že jednání žalobkyně mohlo naplnit jinou skutkovou podstatu správního deliktu, než jak určil žalovaný. Podle zákona o spotřebních daních ve znění účinném v době spáchání správního deliktu mělo

pokračování

nedodržení povinnosti značit tabákové výrobky tabákovou nálepkou ve smyslu § 114 odraz ve skutkové podstatě správního deliktu podle § 135zk odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, jemuž jednání žalobkyně podřadily správní orgány. Správního deliktu se podle něj dopustila 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. Uváděl, že tabákové výrobky je povoleno značit v daňovém skladu nebo mimo daňové území ČR, a upravoval způsob umístění tabákové nálepky, tedy její použití. Nedodržení některé z těchto podmínek pak mělo přesný odraz 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 nálepkou řádně. Toto ustanovení pak sankcionovalo i případy, kdy sice tabákový výrobek opatřen tabákovou nálepkou byl, ta však obsahovala údaje, které neodpovídaly skutečnému obsahu jednotkového balení tabákového výrobku.

[5] Neznačené tabákové výrobky ve smyslu § 114 zákona o spotřebních daních jsou podle krajského soudu pouze ty tabákové výrobky, které nejsou vůbec opatřeny tabákovou nálepkou anebo jsou opatřeny poškozenou tabákovou nálepkou. Za neznačený však nelze považovat tabákový výrobek, který je opatřen tabákovou nálepkou, která nebyla použita řádně. Za „jiný způsob značení tabákového výrobku“ ve smyslu § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních lze považovat pouze situace, kdy je tabákový výrobek označen zcela jinak, než tabákovou nálepkou, např. padělanou tabákovou nálepkou.

[6] Celní úřad ve výroku svého rozhodnutí uvedl, že se žalobkyně dopustila správního deliktu podle § 135zk odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních tím, že jednala v rozporu s § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Krajský soud však připomněl, že jednotková balení tabákových výrobků byla označena tabákovou nálepkou. Celní úřad tak nemohl uvedené jednání podřadit pod § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních a nemohl kontrolované tabákové výrobky považovat za neznačené, neboť byly prokazatelně označeny tabákovou nálepkou. Skutek, který je žalobkyni kladen za vinu, nespočívá v neznačení tabákových výrobků tabákovou nálepkou, ale v tom, že žalobkyně nepoužila tabákovou nálepkou řádně. Za uvedené jednání však nemohla být postihována podle § 135zk zákona o spotřebních daních, nýbrž leda podle § 135zl odst. 1 písm. c) téhož zákona, jenž sankcionoval neřádné použití tabákové nálepky.

[7] Žalobkyně se navíc domáhala, aby na ni byla aplikována pozdější, příznivější právní úprava v podobě zákona č. 4/2019 Sb., kterým se měnil zákon o spotřebních daních. Krajský soud shledal, že uvedený zákon novelizoval § 116 odst. 4 tak, že ponechal pouze slova: *Použitím tabákové nálepky se rozumí umístění tabákové nálepky na jednotkovém balení*. Zrušil naopak navazující slova *a pod průhledný přebal, pokud se tento používá, tak, aby při otevření jednotkového balení došlo k jejímu poškození*. Účinnost této novely nastala dne 10. 1. 2019. Nicméně až do 14. 2. 2019 platila vyhláška č. 467/2003 Sb., která v § 2 odst. 3 stanovovala, že *tabáková 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 žalobkyní uváděnou změnu v § 116 zákona o spotřebních daních, který od 10. 1. 2019 neobsahoval 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. Od 15. 2. 2019 nebylo možné naplnit skutkovou podstatu přestupku proti značení a použití tabákové nálepky stanovenou v té době 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 v době spáchání správního deliktu) tím, že by při otevření jednotkového balení tabákového výrobku nebyla bez dalšího poškozena tabáková nálepka. Ačkoli § 135r odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních definoval jako přestupek právnické 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 podobě upraveny v § 135q zákona o spotřebních daních, který zavedl přestupek právnické nebo podnikající fyzické osoby spočívající ve značení tabákových výrobků nesprávným způsobem. Nicméně ani toto ustanovení a prováděcí vyhlášky nestanovují podmínku poškození tabákové nálepky při otevření jednotkového balení tabákového výrobku. Skutečnost, že otevřením jednotkového balení tabákového výrobku nedojde k poškození tabákové nálepky, tedy 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.

[8] Podmínky užití tabákové nálepky byly stanoveny shodně v § 3 vyhlášky č. 110/2018 Sb., o tabákových nálepkách (účinné od 15. 2. 2019 do 31. 3. 2019), i v § 5 vyhlášky č. 82/2019 Sb., o tabákových nálepkách (účinné od 1. 4. 2019). Tabáková nálepka musí být umístěna na jednotkovém balení takovým způsobem, aby ji nebylo možné použít opakovaně, čímž je nutno rozumět takové umístění, které umožní její jednoduché sejmutí bez poškození a opakované umístění na další výrobek. Opakované užití tabákové nálepky je škodlivé v případech, kdy se předpokládá jednání mající za následek daňové úniky. Opakované užívání obalů tabákových výrobků včetně tabákové nálepky je však při činnostech spojených s daňovými úniky nepravděpodobné.

[9] Krajský soud proto shrnul, že zjištěný skutek, tak jak byl vymezen ve správních rozhodnutích, by již nebyl přestupkem podle § 135q zákona o spotřebních daních, ve znění zákona č. 80/2019 Sb., čímž je nová právní úprava pro žalobkyni příznivější, neboť její jednání, které bylo v době svého spáchání postižitelné podle § 135zl zákona o spotřebních daních, již není bez dalšího postižitelné.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

pokračování

[11] Jinou vadu řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spatřuje v tom, že písemné vyhotovení napadeného rozsudku neodpovídá tomu, jak byly jeho nosné důvody prezentovány při ústním vyhlášení rozsudku dne 24. 9. 2020. Při ústním vyhlášení totiž krajský soud postavil zrušující výrok pouze na tom, že pozdější právní úprava byla pro žalobkyni výhodnější, respektive mírnější. Naopak podle bodů 41 a 50 písemného znění rozsudku zrušil krajský soud napadená správní rozhodnutí z důvodu nesprávné právní kvalifikace a výhodností pozdější právní úpravy se již zabýval pouze formálně, a navíc nesprávně. Krajský soud by ovšem měl být vázán i vyhlášenou zkrácenou podobou odůvodnění svého rozsudku.

[12] Nepřezkoumatelnost rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je způsobena tím, že krajský soud neuvedl a ani neozřejmil, k jakým skutkovým závěrům dospěl, pokud jde o charakter protiprávního jednání přičítaného žalobkyni. Z podaného odůvodnění není nijak zřejmé, jaké skutkové okolnosti projednávané věci, zejména pokud jde o charakter dovozovaného protiprávního jednání, vzal krajský soud za prokázané. V rozsudku sice konstatoval obsah spisu, z toho však nijak nevyplývá, k jakým skutkovým závěrům sám dospěl, tedy zda aproboval skutkový závěr celních orgánů, či nikoliv.

[13] Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti je pak to, že krajský soud sice konstatoval, že na jednání žalobkyně nedopadá § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Blíže však neosvětlil, jaký charakter toto jednání ve skutečnosti mělo, zda bylo souladné s právními předpisy, ani jakými úvahami se řídil při závěru, že toto jednání není slovy § 114 zákona o spotřebních daních značením *jiným způsobem, než je stanoveno*. Rozsudek je navíc „subsidiárně nepřezkoumatelný“ pro nedostatek důvodů, neboť se krajský soud při svém rozhodování nezabýval všemi žalobními námitkami, a nevyčerpal tak předmět řízení.

[14] Krajský soud vykročil mimo mantinely kasačního soudního přezkumu správních rozhodnutí, protože, namísto aby kasačním způsobem jednoznačně posoudil zákonnost stěžovatelem vyslovených právních závěrů o naplnění či nenaplnění skutkové podstaty přestupku podle § 135zk odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, prostě konstatoval, že § 135zk zákona o spotřebních daních na projednávanou věc nedopadá a že naopak na věc dopadá jeho § 135zl. Sama žalobkyně ovšem tvrdila bezvýhradný soulad značení s právními předpisy, a tím i nenaplnění podmínek § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních, respektive uváděla, že ji podle nové právní úpravy nelze sankcionovat za to, že by její tabákové výrobky bylo možno považovat za neznačené. Krajský soud vystavěl svůj zrušující rozsudek na tom, že „soudem nepopsané“ protiprávní jednání žalobkyně naplňuje skutkovou podstatu přestupku podle § 135zl zákona o spotřebních daních, tedy jiného, než z jakého byla shledána odpovědnou. Ve vztahu k tomuto přestupku poté začal primárně posuzovat i výhodnost nové právní úpravy přestupků. Postup krajského soudu, jímž se oprostí od skutkových a právních závěrů obsažených v napadeném rozhodnutí a naopak blíže nevymezené protiprávní jednání žalobkyně sám kvalifikuje jako jiný přestupek, který dále podrobuje úvaze, zda je jednání naplňující skutkovou podstatu jím dovozovaného přestupku nadále trestné a zda je nová právní úprava pro žalobkyni výhodnější, je překročením rozsahu soudního přezkumu. Takový postup krajského soudu lze považovat za jinou vadu řízení.

[15] Rozsudek krajského soudu je také vnitřně rozporný, neboť si jeho odůvodnění navzájem protirečí v otázce vymezení neznačených tabákových výrobků. Krajský soud totiž nejprve v bodě 40 uvádí, že za neznačené tabákové výrobky lze považovat tři skupiny tabákových výrobků (neznačené vůbec, značené poškozenou tabákovou nálepkou a značené jiným způsobem). Současně vytváří skupinu tabákových výrobků, jejichž značení není řádné. Posléze však v předposlední větě bodu 41 předchozí závěry popírá, když ztotožňuje případ tabákových výrobků značených poškozenou tabákovou nálepkou s tabákovými výrobky značenými jiným způsobem. Krajský soud si tak protirečí a současně výslovně popírá znění § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních, který zakládá dvě samostatně alternativně určené skupiny tabákových výrobků, na něž je třeba fikcí hledět jako na „neznačené“, a sice tabákové výrobky opatřené poškozenou tabákovou nálepkou nebo značené jiným způsobem, než je stanoveno.

[16] Stěžovatel trvá na tom, že žalobkyně byla rozhodnutím celního úřadu oprávněně uznána vinnou z přestupku podle § 135zk odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, neboť jednotková balení tabákových výrobků nebyla značena v souladu s právními předpisy, takže na ně ve smyslu § 114 odst. 4 věty první bylo nutno nahlížet jako na tabákové výrobky značené jiným způsobem a dle zákonné fikce je považovat za neznačené výrobky. Vytýká proto krajskému soudu, že nesprávně vyložil a nepřipustně zúžil rozsah § 114 zákona o spotřebních daních, chybně nepovažoval tabákové výrobky žalobkyně za tabákové výrobky značené jiným způsobem, než je stanoveno, a v důsledku toho vadně podřadil jednání žalobkyně nikoli pod § 135zk odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních ale pod jeho § 135zl. Je třeba zohlednit také § 2 odst. 3 vyhlášky č. 467/2003 Sb., ve znění účinném ke dni spáchání přezkoumávaného správního deliktu, podle něž se tabáková nálepka 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.

[17] Podle stěžovatele vytváří § 114 zákona o spotřebních daních dvě skupiny tabákových výrobků, na které je třeba nahlížet jako na neznačené tabákové výrobky. A sice jednak tabákové výrobky fakticky neznačené, tedy takové, které nejsou tabákovou nálepkou označeny vůbec nebo jsou označeny takovou nálepkou, kterou nelze považovat vůbec za tabákovou nálepkou (padělky, razítko apod.); a jednak tabákové výrobky neznačené na základě právní fikce obsažené v odst. 4, tedy buď značené poškozenou tabákovou nálepkou, nebo značené jiným způsobem, než je stanoveno, tedy jiným defektním způsobem. Do této poslední skupiny spadají i tabákové výrobky, jejichž značení trpí jiným deficitem ve vztahu k povinnosti značit tabákové výrobky v souladu s právními předpisy. Jde tedy o případy tabákových výrobků, jejichž značení tabákovými nálepkami neodpovídá požadavkům kladeným právními předpisy, zejména vyhláškou č. 467/2003 Sb. Stěžovatel je přesvědčen, že právě v projednávané věci, kdy tabákové nálepky nebyly umístěny na jednotkových baleních tabákových výrobků žalobkyně v místě, které bylo stanoveno podle § 2 odst. 3 vyhlášky č. 467/2003 Sb., ale na jiném místě jednotkového balení, jde o značení jiným způsobem, než je stanoveno. Z důvodu fikce vyjádřené v § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních je třeba na ně nahlížet jako na „neznačené tabákové výrobky“. I z důvodové zprávy k zákonu č. 80/2019 Sb. lze ostatně dovodit, že § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních

pokračování

ve znění účinném před touto novelou měl zahrnovat také situace, kdy tabáková nálepka nebyla správně umístěna na jednotkovém balení tabákových výrobků.

[18] Na podporu svého názoru poukázal na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 10. 2020, č. j. 59 Af 1/2019 - 95, kde soud uvedl: *„Za značení jiným způsobem, než je stanoveno“, je třeba považovat jakékoliv nesprávné značení formou tabákových nálepek, které je způsobilé reálně ohrozit, či znemožnit naplnění cíle daňového řízení, tj. stanovení vybrání daně ve správné výši. Nelze proto takováto pochybení omezovat pouze na technický aspekt vylepení tabákových nálepek (např. umístění TN v rozporu s § 2 odst. 3 vyhlášky č. 467/2003 Sb.). Naopak je třeba vždy posuzovat i jejich formální a obsahovou správnost.“*

[19] Závěrem polemizuje i s právním názorem krajského soudu, že vzhledem k tomu, že na jednání žalobkyně měl být správně aplikován § 135zl odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, je třeba přihlédnout k pozdější právní úpravě, která je pro žalobkyni příznivější, neboť její jednání již není postižitelné podle novější právní úpravy obsažené v § 135q zákona o spotřebních daních, ve znění zákona č. 80/2019 Sb. Stěžovatel k tomu připomíná, že soud nemá povinnost zkoumat, zda nová právní úprava obsahuje totožnou skutkovou podstatu přestupku, či zda je stará a nová skutková podstata naplněna zcela totožnými znaky sankcionovaného jednání, jímž byla skutková podstata přestupku naplněna. Má naopak povinnost zkoumat, zda je skutková podstata nové právní úpravy naplněna původně sankcionovaným skutkovým jednáním pachatele.

[20] Stěžovatel má za to, že jednání žalobkyně naplňuje i skutkovou podstatu přestupku dle § 135q odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních ve znění zákona č. 80/2019 Sb., takže nedošlo k zániku trestnosti jejího sankcionovaného jednání. Způsob umístění tabákové nálepky na tabákových výrobcích totiž nevylučuje možnost opakovaného použití tabákových nálepek či jednotkových balení, na nichž jsou nalepeny. Způsob nalepení tabákových nálepek na jednotková balení tabákových výrobků žalobkyně neodpovídá požadavkům na způsob jejich umístění, stanoveným v § 5 vyhlášky č. 82/2019 Sb., o tabákových nálepkách, ve znění pozdějších předpisů, respektive v § 3 předchozí vyhlášky č. 110/2018 Sb. Za nepřipadné označil úvahy krajského soudu o nepravděpodobnosti opakovaného použití tabákových nálepek či jednotkových balení, na nichž jsou vylepeny. Zprávy z tisku nasvědčují, že k takovému jednání docházet může. Krajský soud tedy pochybil i v závěru, že nová právní úprava může být pro stěžovatelku výhodnější.

[21] V důsledku nesprávného výroku I. rozhodl krajský soud výrokem II. chybně i o přiznání náhrady nákladů řízení. Jednak proto, že správně měla být žaloba zamítnuta, a dále proto, že i kdyby jí vyhověl, učinil by tak z důvodu změny právní úpravy a výhodnosti pozdější právní úpravy pro žalobkyni, což je důvodem hodným zvláštního zřetele odůvodňujícím uplatnění § 60 odst. 7 s. ř. s. Ze všech uvedených důvodů navrhl, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

[22] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhla, aby byla kasační stížnost zamítnuta. Kasační stížnost označila za tendenční a vedenou stěžovatelovou snahou

domoci se uložení trestu pro ni za každou cenu, a to přesto, že se žádného přestupku ve světle nyní účinné, ale ani dřívější právní úpravy, nedopustila.

[23] Výklad přijatý krajským soudem nemohl být pro stěžovatele překvapivý s ohledem na to, že sám vydal dne 22. 10. 2007 Stanovisko Odboru 23 – Spotřebních daní GŘC k problematice značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami. V něm je podán výklad pojmu „neznačený tabákový výrobek“, podle nějž výrobky označené platnou tabákovou nálepkou nemohou být považovány za neznačené. Konkrétně se zde uvádí, které výrobky jsou ve smyslu § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních pokládány za neznačené, a tím i nezdaněné. Jedná se zejména o tabákové výrobky neznačené tabákovou nálepkou či značené tabákovou nálepkou obsahující chybnou sazbu daně či jiný počet výrobků, tabákové výrobky značené poškozenou nebo padělanou tabákovou nálepkou či tabákovou nálepkou pro jiný tabákový výrobek či trh. O žádný z těchto případů se u jejích výrobků nejedná. V bodě 2) stanoviska sám stěžovatel uvádí, že se *„...v rámci kontrolní činnosti daňových orgánů celní správy vyskytují případy jednotkových balení tabáku ke kouření značených platnou tabákovou nálepkou způsobem, při němž v případě otevření jednotkového balení nedochází k viditelnému poškození tabákové nálepky. (...) Po stránce formálně právní je tento způsob „technicky chybného značení“ regulován § 135a odst. 1 písm. d) příp. a) (...) Vzhledem k předmětnému pozitivnímu deliktárnímu vymezení bude celní orgán případy uvedené v odst. 2. posuzovat jako správní delikty podle § 135 d) nebo a), nikoliv jako neznačené tabákové výrobky ve smyslu § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních.“* I podle právní úpravy účinné v době spáchání správního deliktu měl tedy stěžovatel podle svého vlastního stanoviska posoudit výrobky jako značené a neaplikovat právní fikci § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních. K možnosti opakovaného použití tabákových nálepek na jednotlivých baleních tabáku uvedla, že jakožto výrobce těchto výrobků dělá vše pro to, aby její výrobky nebyly zaměnitelné a jakkoli zneužitelné.

[24] K dalším bodům odůvodnění kasační stížnosti uvedla, že písemné odůvodnění rozsudku je plně v souladu s odůvodněním uvedeným krajským soudem při jednání dne 24. 9. 2020. Nespatřuje také důvod, proč by v jejím případě měl krajský soud aplikovat při rozhodování o náhradě nákladů řízení pravidlo obsažené v § 60 odst. 7 s. ř. s.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a jsou splněny i podmínky ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s.

[26] Nejvyšší správní soud neshledal namítanou jinou vadu řízení spočívající v tom, že nosné důvody odůvodnění, jak je krajský soud uvedl při ústním vyhlášení rozsudku dne 24. 9. 2020, neodpovídaly důvodům obsaženým v písemném vyhotovení téhož rozsudku. Ve zvukovém záznamu ústního jednání, jenž je součástí soudního spisu, je ve 23. minutě záznamu jako první důvod zrušujícího výroku jasně uvedeno: *„Za neznačené tabákové výrobky je možné považovat pouze výrobky, které vůbec nejsou opatřeny tabákovou nálepkou nebo jsou opatřeny poškozenou tabákovou nálepkou. Za situace, kdy žalobkyně prokazatelně své tabákové výrobky opatřovala tabákovou nálepkou, nebylo možné vinit ji ze spáchání správního deliktu, pro který byla posléze postižena pokutou. Žalobkyněno*

pokračování

jednání by mohlo představovat pouze značení tabákových výrobků ne řádným způsobem (...).“ Až následně se soud zabýval možností aplikace pozdější právní úpravy. Stěžovatelovo tvrzení tedy není pravdivé.

[27] Nelze shledat též namítanou nepřezkoumatelnost, již stěžovatel spatřuje v tom, že krajský soud neuvedl ani neozřejmil, k jakým skutkovým závěrům dospěl, pokud jde o charakter protiprávního jednání přičítaného žalobkyni. V bodech 26–29 rozsudku rekapituloval skutková zjištění správních orgánů a v celém rozsudku z nich při svých úvahách vycházel a nijak je nerozporoval. Vyjasnění skutkového stavu se ostatně nemusel věnovat, neboť nebyl mezi žalobkyní a stěžovatelem sporný. Kritika krajského soudu se týkala pouze právní kvalifikace skutkového stavu zjištěného správními orgány. Sám stěžovatel ostatně uvádí, že z rozsudku „*nevyplyvá, jaký skutkový závěr vzal krajský soud za svůj, ani jak tento po právní stránce posoudil. Zda se jednalo o značení v souladu s právními předpisy, zda bylo, či nebylo řádným, nebo zda bylo v souladu s právními předpisy, jak tvrdila žalobkyně. (...) Teprve poté, pokud by soud dospěl k závěru, že ob stojí právní závěr správních orgánů o spáchání žalobkyni přičítaného přestupku dle § 135zk odst. 1 písm. b) ZSPD, mohl soud přistoupit k posouzení navazující právní otázky.*“ I tím však potvrzuje, že se s ním krajský soud neshodl pouze v právním posouzení, nikoli ve zjištění skutkového stavu, a stěžovatel tyto aspekty pouze nepřehledně směšuje.

[28] Totéž platí i pro namítanou nepřezkoumatelnost spočívající v tom, že krajský soud blíže neosvětlil, jaký charakter jednání žalobkyně fakticky mělo a zda bylo souladné s právními předpisy či nikoli. Ve skutečnosti byla právě podřazení jednání žalobkyně pod přílehlavou právní normu věnována klíčová část celého rozsudku, jak NSS rozebere níže.

[29] Rozsudek nelze označit za nepřezkoumatelný ani proto, že se krajský soud nezabýval všemi žalobními námitkami, a nevyčerpal tak předmět řízení. V bodě 50 jasně vysvětlil, že po konstatování, že správní orgány uložily pokutu podle nepřiléhavé právní normy, bylo již nadbytečné zabývat se otázkami zániku delikttní odpovědnosti žalobkyně; námitkou, zda šlo o trvající 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. Krajský soud jasně uvedl, „*že pokud jednání žalobkyně nenaplnilo skutkovou podstatu žádného deliktu, je pojmově vyloučeno hypoteticky určovat jeho doktrinní či normativní povahu stejně, jako nelze uvažovat o tom, jaká za něj měla být uložena sankce.*“ S touto úvahou se NSS plně ztotožňuje.

[30] Jinou vadu řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) pak stěžovatel viděl i ve vykročení „*mimo mantinely kasačního soudního přezkumu správních rozhodnutí*“. K tomu NSS připomíná, že důvod zrušení rozhodnutí vycházel ze žalobního bodu označeného jako „Chybná kvalifikace skutku“ (viz str. 23 a 24 žaloby), v němž žalobkyně namítala, že kvalifikace jejího skutku nebyla provedena dostatečně jasně a určitě, když byl kvalifikován podle přísnějšího § 135zk zákona o spotřebních daních, u nějž je maximální výše pokuty 50 000 000 Kč, a nikoli podle jeho § 135zl, který stanovil maximální výši pokuty 5 000 000 Kč.

[31] Vnitřní rozpornost napadeného rozsudku stěžovatel spatřuje v nesprávném rozdělení různých typů neznačených tabákových výrobků. Jejich rozčlenění spadá již přímo pod posouzení rozhodné právní otázky kvalifikace jednání žalobkyně, proto je NSS zohlední přímo v úvodu posouzení kasační námitky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy v rámci rozboru aplikované právní úpravy.

[32] Ve znění účinném do 31. 3. 2019 zněl § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních: *Tabákové výrobky značené poškozenou tabákovou nálepkou nebo značené jiným způsobem, než je stanoveno, se považují za neznačené. Tabákové nálepky zeslabené naseknutím se nepovažují za poškozené.*

[33] Z tohoto znění by opravdu bylo možno nabýt dojem, že tabákový výrobek, který je značen jakkoli jinak, než je stanoveno zákonem či podzákonným předpisem, je nutno pokládat na základě zde uvedené fikce za neznačený. Skladování takových tabákových výrobků by pak bylo (podle úpravy účinné v době spáchání) správním deliktem podle § 135zk odst. 1 zákona o spotřebních daních:

(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.
 Za spáchání správního deliktu podle písm. b) bylo možno uložit pokutu do výše 50 000 000 Kč.

[34] Právě podle tohoto ustanovení byla žalobkyni uložena pokuta, jak plyne z výroku rozhodnutí celního úřadu, v němž 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. CZ0301277S002 na adrese Vítězná 1, Kutná Hora, PSČ 284 03, 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.“

[35] Je však třeba odmítnout takový výklad, který by pod pojem tabákové výrobky *značené jiným způsobem, než je stanoveno*, které jsou na základě fikce vyjádřené v § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních pokládány za neznačené, podřadil všechny tabákové výrobky, při jejichž označení došlo k jakékoli odchylce od požadavků zákona či prováděcích právních předpisů. Spojení *značené jiným způsobem, než je stanoveno*, totiž nemá znamenat jakkoli neřádné označení platnými tabákovými nálepkami, nýbrž úplně jiné označení než označení tabákovými nálepkami příslušejícími k danému typu tabákovému výrobku.

pokračování

[36] Příklad takového značení jiným způsobem, než je stanoveno, poskytuje rozsudek NSS ze dne 13. 1. 2021, č. j. 4 Afs 283/2018 - 83, kde za ně NSS označil to, že stěžovatelka označila tabákové výrobky (tabák ke kouření) tabákovou nálepkou určenou pro tabákový výrobek jiného druhu (doutníky), který byl zatížen i odlišnou sazbou spotřební daně a tabáková nálepka pro tyto výrobky měla i jiné formální náležitosti. NSS konstatoval, že taková odchylka od stanoveného značení způsobuje natolik nesprávné označení tabákových výrobků, že se ve smyslu § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních považují za neznačené. Nyní posuzovaný případ je však zcela odlišný, protože stěžovatel nezpochybňuje, že byly použity správné tabákové nálepky, kritizuje pouze kvalitu jejich umístění, na niž však dopadají jiná ustanovení zákona o spotřebních daních, jak je vyloženo níže.

[37] Právním názorem vyjádřeným v rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 10. 2020, č. j. 59 Af 1/2019 - 95, na nějž odkazuje stěžovatel, není NSS vázán. Tento rozsudek je nyní přezkoumáván v řízení vedeném pod sp. zn. 1 Afs 463/2020. Z důvodové zprávy k zákonu č. 80/2019 Sb. jasně plyne pouze to, že se až od účinnosti této novely zavádějí dvě samostatné kategorie, a to tabákový výrobek neznačený a tabákový výrobek značený nesprávným způsobem. Tabákovým výrobkem značeným nesprávným způsobem se podle ní rozumí také „*tabákový výrobek značený jinak, než stanoví zákon o spotřebních daních a vyhláška o tabákových nálepkách; to se primárně týká umístění tabákové nálepky a kvality nalepení, neboť i při zrušení povinnosti porušení tabákové nálepky při otevření jednotkového balení zůstává povinnost umístit tabákovou nálepkou pod průhledný přebal, pokud se tento používá (tato povinnost zůstane stanovena v prováděcím právním předpise). Příkladem je tabáková nálepka, kterou lze jednoduše odstranit bez viditelného poškození nebo tabáková nálepka neumístěná pod průhledný přebal.*“ Takový popis by sice dopadal i na nynější případ, nicméně důvodová zpráva pouze popisuje kategorie, jak jsou zaváděny právě až touto novelou zákona o spotřebních daních, nikoli právní stav v době rozhodné pro nynější případ.

[38] Extenzivní výklad spojení *značené jiným způsobem, než je stanoveno*, prosazovaný stěžovatelem, odhlíží od souvisejících ustanovení zákona o spotřebních daních, která by učinil dokonce obsoletními. Jde o ta ustanovení, která dopadají na tabákové výrobky, které jsou sice označeny tabákovou nálepkou (tedy ve smyslu § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních nejsou ani bez nálepky, ani nejsou označeny poškozenou tabákovou nálepkou, ani nejsou označeny zcela *jiným způsobem, než je stanoveno*), ovšem tato tabáková nálepka není použita řádně.

[39] Na takové neřádné použití tabákové nálepky pamatoval v rozhodné době § 116 odst. 4 zákona o spotřebních daních: *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.* Právě tuto povinnost žalobkyně porušila, jak vyplývá z nesporných skutkových zjištění, jak byla shrnuta v bodě [2] tohoto rozsudku.

[40] Krajský soud má pravdu v tom, že v případě neřádného použití tabákové nálepky nešlo o správní delikt podle výše citovaného § 135zk, který pamatuje na tabákové výrobky neznačené tabákovými nálepkami podle § 114, nýbrž o správní delikt podle jeho § 135zl odst. 1 písm. c):

(1) *Právnická nebo podnikající fyzická osoba se dopustí správního deliktu tím, že*
 (...) *c) řádně nepoužije tabákovou nálepku.*

[41] Je tedy třeba přisvědčit krajskému soudu, že celní úřad a následně stěžovatel pochybili, když jednání žalobkyně označili za správní delikt podle § 135zk odst. 1 zákona o spotřebních daních, který se týká neznačených tabákových výrobků (včetně výrobků značených jinak než tabákovou nálepkou odpovídající danému tabákovému výrobku), přestože správně bylo její jednání podřaditelné pod § 135zl odst. 1 písm. c) téhož zákona, který se týká neřádného použití tabákové nálepky.

[42] Důležitost úplného a správného označení ustanovení zákona, podle nichž je subjekt postihován, zdůraznil souhrnně rozšířený senát v usnesení ze dne 31. 10. 2017, č. j. 4 As 165/2016 - 46, č. 3656/2018 Sb. NSS: *„Správní orgán rozhodující o správním deliktu musí ve výrokové části rozhodnutí (§ 68 odst. 2 správního řádu) uvést všechna ustanovení, byť obsažená v různých právních předpisech, která tvoří v souhrnu právní normu odpovídající skutkové podstatě správního deliktu.“* V jeho bodě 17 pak doplnil: *„Pachatel deliktu musí nejen vědět, za jaké jednání (ve smyslu popisu relevantního skutku) je trestán, ale též to, jak toto jednání správní orgán právně kvalifikuje. Někdy může nesouhlas pachatele spočívat nikoliv v tom, že se nedopustil jednání popsaneho ve skutkové větě výroku, ale v tom, jak toto jednání správní orgán právně kvalifikoval. Ostatně i § 93 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (cit. v bodu [15] shora) do budoucna jasně stanoví, že ve výrokové části rozhodnutí o přestupku, kterým je obviněný uznán vinným, se mj. uvede též popis skutku s označením místa, času a způsobu jeho spáchání a právní kvalifikace skutku. V tomto smyslu tedy nový zákon důsledně provádí ústavní požadavky, ke kterým dospěla již předchozí rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu.“*

[43] Při podřazení jednání žalobkyně pod nesprávnou skutkovou podstatu správního deliktu bylo namísto rozhodnutí správních orgánů zrušit. Krajský soud následně zohlednil i pozdější právní úpravu, jež je pro žalobkyni příznivější, aby dostal příkazu obsaženému v čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (k jeho aplikaci na správní trestání viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 - 46, č. 3528/2017 Sb. NSS).

[44] Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatel má pravdu ve svém východisku, že soud má povinnost zkoumat, jaká skutková podstata nové právní úpravy je naplněna původně sankcionovaným skutkovým jednáním pachatele. Uvedený přístup byl nedávno potvrzen v rozsudku NSS ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 As 43/2019 - 40, č. 4162/2021 Sb. NSS: *„Orgán, který posuzuje, zda se použije zásada příkazu retroaktivity ve prospěch pachatele (čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, § 2 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich), musí podřadit konkrétní čin konkrétního pachatele pod všechna relevantní ustanovení upravující přestupek, celkový výsledek posoudit a podle toho rozhodnout, zda je pozdější právní úprava pro pachatele příznivější. Pokud se nová právní úprava stane účinnou až poté, co rozhodnutí správního orgánu předtím nabylo právní moci, musí v řízení o žalobě proti takovému rozhodnutí tuto úvahu v plném rozsahu učinit krajský soud, i pokud bude muset posoudit určitý aspekt, který dřívější právní úprava nestanovila.“*

pokračování

[45] Krajský soud takovou úvahu učinil. Připomněl, že 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.* (zvýraznil NSS) Dokud platila tato vyhláška, představovalo označení tabákového výrobku tabákovou nálepkou, která se nepoškodila při jeho otevření, jiný správní delikt (následně přestupek) podle zákona o spotřebních daních. Do 30. 6. 2017 šlo o § 135zl, podle nějž mělo být jednání žalobkyně posuzováno v době jeho spáchání. Od 1. 7. 2017 do 31. 3. 2019, tedy do účinnosti zákona č. 80/2019 Sb., pak byla obdobná skutková podstata vyjádřena v § 135r odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních: *Právnícká nebo podnikající fyzická osoba se dopustí přestupku tím, že (...) c) řádně nepoužije tabákovou nálepkou. Zákonem č. 80/2019 Sb. bylo uvedené ustanovení zrušeno a obdobná skutková podstata byla s účinností od 1. 4. 2019 vyjádřena v § 135q odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních: (2) Právnícká nebo podnikající fyzická osoba se dopustí přestupku tím, že do volného daňového oběhu uvede tabákové výrobky, které musí být značeny, (...) b) značené nesprávným způsobem (...).*

[46] Zákon o spotřebních daních tedy do 30. 6. 2017 v § 135zl odst. 1 písm. c), následně do 31. 3. 2019 v § 135r odst. 1 písm. c), a od 1. 4. 2019 v § 135q odst. 2 písm. b) obsahoval jiný správní delikt, respektive přestupek neřádného značení tabákových výrobků. Měnilo se však vymezení toho, jaké umístění tabákových nálepek je možno podle prováděcích předpisů pokládat za řádné. Výše citovaná vyhláška č. 467/2003 Sb. v § 2 odst. 3 stanovovala požadavek takového umístění, aby tabákový výrobek *nebylo možné bez viditelného poškození tabákové nálepky balení otevřít.* Tomu odpovídal i § 116 odst. 4 samotného zákona o spotřebních daních, který ve znění účinném do 9. 1. 2019 stanovil: *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.* Podmínka, aby při otevření jednotkového balení došlo k poškození tabákové nálepky, však s účinností od 10. 1. 2019 z citovaného ustanovení zákona vypadla a s účinností od 15. 2. 2019 vypadla i z prováděcích právních předpisů, respektive byla nahrazena podmínkou vyloučení možnosti opakovaného použití tabákové nálepky. Podle § 3 odst. 1 vyhlášky č. 110/2018 Sb., o tabákových nálepkách, účinné od 15. 2. 2019 do 31. 3. 2019, totiž platilo: *Tabáková nálepka se nalepí rubovou stranou na jednotkové balení určené k přímé spotřebě způsobem, který vyloučí její opakované použití.* Zcela totožné znění obsahuje nyní § 5 odst. 1 vyhlášky č. 82/2019 Sb., o tabákových nálepkách, účinné od 1. 4. 2019.

[47] Krajský soud tedy v bodě 46 rozsudku správně konstatoval, že § 135q zákona o spotřebních daních ani později účinné prováděcí vyhlášky nestanovují podmínku poškození tabákové nálepky při otevření jednotkového balení tabákového výrobku, z jejíhož porušení u tabákových výrobků žalobkyně vycházely celní orgány. V bodě 47 pak z nynější úpravy dovodil, „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 spojovat 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] Stěžovatel v reakci na toto tvrzení krajského soudu uvádí na str. 22 kasační stížnosti, že „způsob umístění tabákové nálepky na předmětných TV totiž nevylučuje možnost opakovaného použití tabákových nálepek či jednotkových balení, na nichž jsou tyto nalepeny.“ Na straně 23 označil za nepřipadné úvahy krajského soudu o nepravděpodobnosti opakovaného použití tabákových nálepek či jednotkových balení, na nichž jsou vylepeny. Zprávy z tisku podle něj nasvědčují, že k takovému jednání docházet může. Z toho dovozuje, že jednání žalobkyně naplňuje podle nynější právní úpravy skutkovou podstatu přestupku podle § 135q odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních ve znění zákona č. 80/2019 Sb.

[49] Taková tvrzení však nemají oporu ve správním řízení. Pouze na straně 16 rozhodnutí celního úřadu je stručně konstatováno, že u výrobků žalobkyně platí: „Takto označená balení lze opakovaně použít k uvedení neoznačeného a nezdaněného tabáku do volného oběhu, neboť na první pohled budí dojem originálního balení.“ Toto konstatování však není opřeno o žádné dokazování ani hlubší úvahy, jež by vyvracely pochybnosti o tom, zda tabákové nálepky, tak jak je žalobkyně umístila, opravdu umožňovaly opakované použití. Bude tedy na celních orgánech, aby se touto skutkovou otázkou zabývaly v dalším správním řízení. Pozdější právní úprava je totiž pro žalobkyni příznivější v tom, že její jednání konstatované ve správních rozhodnutích, tedy označování tabákových výrobků způsobem, který umožňoval jejich otevření bez poškození tabákové nálepky, by již nebyl podle nyní účinné právní úpravy přestupkem ve smyslu zákona o spotřebních daních. Jeho § 135zl již totiž neplatí a pozdější ustanovení zákona, tak jak jsou navázána na prováděcí právní předpisy, váží skutkovou podstatu nesprávného umístění tabákových nálepek na možnost jejich opakovaného užívání, kterou správní orgány v předchozím řízení neprokázaly. Krajský soud má tedy pravdu, že „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.“

[50] Bude tedy na celních orgánech, aby v dalším řízení aplikovaly tuto pozdější právní úpravu. Pokud způsob, jakým žalobkyně označovala tabákové výrobky, umožňuje opakované užití tabákové nálepky a i v dalších ohledech splňuje znaky přestupku podle § 135q odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních, bude možné ji za splnění dalších podmínek (zejména prekluze) potrestat za tento přestupek. Pokud se ale v dalším řízení splnění znaků této skutkové podstaty neprokáže, zejména pokud se potvrdí výše citované pochybnosti krajského soudu o tom, zda umístění tabákových nálepek umožňovalo jejich opakované použití, pak by její jednání již nebylo podle

pokračování

nynějšího znění zákona o spotřebních daních a prováděcích právních předpisů postižitelné. Bude na celních orgánech, aby v řízení prokázaly, zda jednání žalobkyně naplňuje nové podmínky, které na skutkovou podstatu vyjádřenou dnes v § 135q zákona o spotřebních daních klade právní úprava.

[51] Důvodná není ani závěrečná námitka týkající se přiznání náhrady nákladů. Vzhledem k tomu, že klíčovým důvodem pro zrušení stěžovatelova rozhodnutí a rozhodnutí celního úřadu nebylo zohlednění pozdější právní úpravy, nýbrž aplikace nepřiléhavého ustanovení zákona o spotřebních daních, míjí se stěžovatelova argumentace o důvodech hodných zvláštního zřetele při rozhodování o přiznání náhrady nákladů řízení ve smyslu § 60 odst. 7 s. ř. s. se skutečností.

IV. Závěr a náklady řízení

[52] Nejvyšší správní soud dospěl vzhledem ke shora uvedenému k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji na základě § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[53] O věci rozhodl bez jednání postupem dle § 109 odst. 2, věty první, s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[54] Stěžovatel, který neměl v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobkyně byla ve věci úspěšná, náleží jí proto náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení. Mezi náklady řízení (§ 57 odst. 1 s. ř. s.) patří odměna zástupce a náhrada jeho hotových výdajů stanovená podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Odměna zástupkyně v řízení před Nejvyšším správním soudem činí 3 100 Kč za jeden úkon v podobě sepsání vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za úkon (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu); celkem tedy 3 400 Kč. Advokátka nedoložila, že by byla plátkyní daně z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že žalobkyně v průběhu řízení změnila právního zástupce. Nepřiznal však samostatný úkon právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení nebo obhajoby na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb, neboť žalobkyně nijak netvrdila a nedoložila účelnost změny právního zastoupení, ostatně takový úkon ve vyjádření ke kasační stížnosti ani nepožadovala. Částku 3 400 Kč je stěžovatel povinen uhradit žalobkyni ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám její zástupkyně.

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

V Brně dne 10. srpna 2021

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu