



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudkyň JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a Mgr. Jany Volkové ve věci

žalobkyně: **H. s., a.s., IČO X**
sídlem nám. D. E. B. 25/27, X H.
zastoupená advokátem JUDr. Tomášem Vymazalem
sídlem Wellnerova 1322/3C, Olomouc

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, Praha 4

**o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2017, č. j. 53233-2/2017-900000-304.4,
ve věci přestupku,**

takto:

I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 26. 9. 2017, č. j. 53233-2/2017-900000-304.4 **se zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do třicet dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Tomáše Vymazala, advokáta se sídlem Wellnerova 1322/3c, Olomouc.

Odůvodnění:

1. Rozhodnutím ze dne 10. 2. 2016, č. j. 8693-4/2016-580000-32.1 Celní úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „celní úřad“) zajistil podle § 58 odst. 3 písm. a) zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu (dále jen „zákon o povinném značení lihu“), neznačený líh v množství 4 549,238 kg, neboť žalobkyně neznačený líh v nespotřebitelném balení skladovala, ačkoli jí dne 31. 12. 2015 pozbylo platnost zvláštní povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně ze dne 13. 11. 2014, udělené jí Celním úřadem pro Zlínský kraj (dále jen „zvláštní povolení“). Žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 3. 2016, č. j. 13426-2/2016-900000-304.4 zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí celního úřadu o zajištění. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci, který ji rozsudkem ze dne 16. 5. 2017, č. j. 65 Af 74/2016-52 zamítl. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 12. 4. 2018, č. j. 1 Afs 225/2017-37.
2. Následně celní úřad rozhodnutím ze dne 2. 8. 2017, č. j. 7715-14/2017-580000-12 uznal žalobkyni vinnou spácháním správního deliktu podle § 59 odst. 1 písm. a) zákona o povinném značení lihu, ve znění účinném do 30. 6. 2017, porušením povinnosti stanovené v § 15 odst. 1 téhož zákona, a to za jednání popsané tak, že žalobkyně v období od 1. 1. 2016 do 28. 1. 2016 poté, co jí dne 31. 12. 2015 pozbylo platnosti zvláštní povolení ze dne 13. 11. 2014, skladovala v obci H. M. v areálu společnosti H. k. s. r o. nejméně 5 650 l 96 % lihu v nádrži o objemu 10 016 l, tj. nakládala způsobem uvedeným v § 15 odst. 2 písm. c) zákona o povinném značení lihu s neznačeným lihem. Za tento delikt celní úřad uložil žalobkyni podle § 35 písm. d) a § 48 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o přestupcích“) a podle § 65 zákona o povinném značení lihu správní trest propadnutí věci – 5 650 l 96 % lihu, a rozhodl o tom, že vlastníkem vybraných výrobků se podle § 48 odst. 4 zákona o přestupcích stává stát. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a rozhodnutí správního celního úřadu potvrdil.
3. Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí, eventuálně upuštění od potrestání. Konkrétně namítala, že:
 - a) nebyla naplněna skutková podstata správního deliktu spočívající v nakládání s neznačeným lihem. Žalobkyně nebyla povinna předmětný líh značit, neboť jí žádným zákonem předvídaným způsobem neskončilo osvobození od daně, jelikož jí dnem 31. 12. 2015 nezaniklo zvláštní povolení. S účinností od 1. 1. 2015 nebyl v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSD“) upraven způsob zániku zvláštního povolení uplynutím doby, na kterou bylo vydáno. Žalovaný dovodil, že zvláštní povolení zaniklo žalobkyni dne 31. 12. 2015 uplynutím platnosti, přičemž jeho zánik se řídil přechodnými ustanoveními zákona č. 331/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Novela“). Dle žalobkyně je však čl. III. bod 5. Novelu nejasný. Ve zvláštním povolení byla stanovena jeho účinnost, nikoliv platnost. V situaci, kdy jsou

možné výklady dva, je nutno vycházet z výkladu pro adresáta právní normy příznivějšího (*in dubio pro libertate*). Žalovaným uvedený čl. III bod 5. Novelý se tudíž nevztahuje na právní statut zvláštního povolení podle § 13 zákona o spotřebních daních před Novelou, neboť by se musela použít již zrušená právní úprava. Dále namítala, že čl. III. bod 5. Novelý se na posuzovaný případ nevztahuje rovněž z důvodu, že se v něm hovoří obecně o povoleních a není zřejmé, zda se vztahuje na všechna povolení podle zákona o spotřebních daních, či nikoliv. Čl. III bod 5. Novelý se vztahuje pouze na povolení, pro která neexistuje zvláštní označení a primárně se orientuje na provozovatele daňového skladu týkající se daně z minerálních olejů a na související registrační řízení;

- b) ani případný zánik zvláštního povolení by neměl vliv na osvobození od daně, neboť to je podmíněno účelem použitím, nikoliv platností tohoto povolení. Žalobkyně nesouhlasí s výkladem žalovaného, že by se na daný případ měly aplikovat § 43p a § 9 odst. 3 písm. h) zákona o spotřebních daních po Novele, předepisující povinnost inventarizace a vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň zánikem povolení. Na žalobkyni se vztahuje v zákoně stanovená výjimka. Žalobkyně užívala výrobky přijaté v souladu se zvláštním povolením, proto je mohla (do)užívat bez zvláštního povolení a nebyla povinna provést inventarizaci, neboť vůbec pod režim § 43p odst. 4 zákona o spotřebních daních po Novele nespádala. V takovém případě osvobození od daně trvá. Podstatné je, že žalobkyně použila lih pro účely, pro které jí bylo vydáno zvláštní povolení, přičemž tyto účely byly i nadále důvodem pro osvobození od spotřební daně. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 4. 2014, č. j. 7 Afs 129/2013-36 dovodil, že pokud jsou vybrané výrobky užívány pro účel, pro který jsou osvobozeny od daně, povinnost daň přiznat a zaplatit nevzniká. Primárně se tedy zabývá materiální abnikoliv formální stránkou, tj. zda byla provedena inventarizace po tvrzeném zániku povolení. Podle žalobkyně nebyla naplněna podmínka § 43p odst. 4 písm. b) zákona o spotřebních daních, neboť žalovaný opomněl, že podmínkou pro nutnost provedení inventury je, že u vybraných výrobků dnem zániku nebo zrušení povolení vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, nikoliv naopak. V důvodové zprávě k Novele se nehovoří o změně dosavadní koncepce možnosti doužívání výrobků, které byly přijaty v režimu osvobození od daně pro osvobozené účely i po zániku zvláštního povolení. Pokud § 43p odst. 4 definuje, v jakých případech je potřebné inventuru provést, je zjevné, že musí existovat případy zrušení nebo zániku povolení, kdy se inventura neprovádí a u kterých nevzniká povinnost daň přiznat a zaplatit. Je-li dle žalovaného u platnosti povolení potřebné vycházet ze znění zákona před Novelou, je třeba uplatnit i následky zániku povolení v znění zákona před Novelou, jakož i § 13 odst. 21 a § 9 odst. 3 písm. h) zákona o spotřebních daních. Inventura sice nebyla provedena ve lhůtě 5 kalendářních dnů, ale byla provedena dne 28. 1. 2016;
- c) žalovaný nesprávně posoudil, že nebyly naplněny podmínky pro zánik odpovědnosti podle § 71 odst. 1 zákona o povinném značení lihu, resp. § 21 odst. 1 zákona o přestupcích. Výpověď svědkyně P., která se měla telefonicky informovat u celního úřadu o nutnosti vyřízení dalšího povolení v situaci, kdy již žalobkyně nebude další lih pořizovat, byla podpořena svědeckou výpovědí statutárního ředitele žalobkyně, PhDr. S., i dalšími důkazy. Je reálné, že se svědkyně zajímala o budoucí stav osvobození od daně již na počátku roku 2015 v souvislosti s Novelou. Dotaz k dalšímu osudu vybraných výrobků do dne 31. 12. 2015 byl důvodný, nikoliv pochybný či nelogický. Odpověď, kterou svědkyně obdržela (tj. o možnosti doužívání lihu) nevybočuje

z platných právních norem. Žalovaný výpověď statutárního ředitele nehodnotil, ačkoli tento veškeré skutečnosti uváděl konzistentně po celou dobu řízení i před jeho zahájením. Pokud by měl být výklad zastáváný žalovaným správný, měl celní úřad žalobkyni při kontrole dne 23. 9. 2015 upozornit na obligatorní zrušení zvláštního povolení v případě, že nebude po dobu 12 měsíců uskutečněn nákup lihu, přičemž bylo zjevné, že v roce 2015 nebyl žádný líh nakoupen a nakoupen ani nebude, a žalobkyně jej hodlá spotřebovat. Celní úřad měl v souladu se zásadou součinnosti upozornit žalobkyni na nutnost požádání o nové povolení na dobu neurčitou. Žalovaný připustil, že okolností hodného zvláštního zřetele jdoucí ve prospěch žalobkyně představuje skutečnost, že celní úřad (na rozdíl od Celního úřadu pro Zlínský kraj, pod nějž v rozhodné době žalobkyně spadala) zasílal informace o Novele, avšak v ukládání trestu se tato okolnost nijak neprojevila. Dle žalobkyně zde existuje několik samostatných okolností, které by odůvodňovaly liberaci, avšak žalovaný neposoudil žalobkyní tvrzení skutečnosti a předložené důkazy správně. Žalovaný připustil, že pokud by se dotazovala svědkyně písemnou formou, bylo by možné takové jednání hodnotit jako vynaložení veškerého úsilí k zabránění protiprávního jednání. Není-li sporu o tom, že dotaz a odpověď, kterou svědkyně obdržela, by byly liberačními důvody, pak existují pouze skutkové pochybnosti, které je třeba vyhodnotit ve prospěch žalobkyně;

- d) závěr správních orgánů, že v daném případě bylo vyloučeno upuštění od uložení správního trestu, je nesprávný. Dle žalobkyně lze upustit od potrestání podle § 43 odst. 2 zákona o přestupcích i v případě, že je určitý trest stanoven obligatorně (viz také důvodová zpráva k zákonu o přestupcích). Žalobkyně připomněla, že následně podala přiznání ke spotřební dani a tuto uhradila spolu s penále a souvisejícími platbami. Ve spise jsou obsaženy podklady svědčící o vhodnosti upuštění od potrestání. Závažnost vytýkaného jednání žalobkyně je na samé dolní hranici, neboť se jednalo o líh řádně nabytý v souladu se zvláštním povolením, užívaný pouze za účelem osvobozeným od daně, žalobkyně neskrývala, že vybrané výrobky má na skladě, naopak správní orgány byly o situaci předem vyrozuměny, správní delikt byl spáchán pouhým skladováním vybraných výrobků určených k dočasné pozastavené výrobě sirupů, a příčinou spáchání bylo mylné přesvědčení žalobkyně, že k doužívání vybraných výrobků nepotřebuje být držitelkou platného povolení, vzešlé z nedorozumění při telefonické komunikaci s celními orgány. Žalobkyně zde poukázala na vnitřní rozpornost rozhodnutí celního úřadu při posuzování existence a obsahu předmětného telefonického hovoru, neboť na rozdíl od pasáže posuzující liberaci zde považuje tuto okolnost za zjištěnou. Žalovaný se s vnitřní rozporností nevypořádal. Z hlediska posouzení závažnosti přestupku je významná také osoba pachatele. Žalobkyně následně obstála při posouzení spolehlivosti, bezdlužnosti, bezúhonnosti a ekonomické stability za účelem vydání nového povolení, nepodniká z hlediska daňových úniků v rizikovém oboru - zabývá se výrobou sirupů pro jediného odběratele, správním orgánům vždy vyhověla a spolupracovala s nimi. Správce daně platebním výměrem ze dne 27. 10. 2016 vyměřil žalobkyni spotřební daň ve výši 1 544 130 Kč, žalobkyně uhradila úrok z prodlení ve výši 93 318,33 Kč a pokutu za opožděné tvrzení daně. Je tedy zjevné, že samotné projednání postačí k nápravě žalobkyně. Žalobkyni bylo odňato vlastnické právo k lihu, který řádně nakoupila za cenu 192 000 Kč bez DPH. Žalobkyně svou činnost spočívající ve výrobě sirupů utlumila, čehož výsledkem je nedosahování zisku jak v minulosti (zjistitelné z účetních uzávěrek). Uložení správního trestu představuje pro ni významnou zátěž, jež by mohla vést k její likvidaci. K okolnostem na straně

žalobkyně přistupují také okolnosti na straně celního úřadu, který v rozporu se zásadou součinnosti neinformoval žalobkyni o tom, že bude postupovat v rozporu se zákonem, hodlá-li po 1. 1. 2016 doužívat nakoupený líh, ačkoli o tom od kontroly provedené v září 2015 věděl. Rovněž poukázala na pochybnosti o právním posouzení celé situace u úředních osob, kdy jí nejprve bylo po kontrole v lednu 2016 sděleno, že je vše v pořádku, a teprve následně byla věc přehodnocena. Žalovaný se k argumentům uvedeným v odvolání vůči nesprávnosti závěru celního úřadu o nemožnosti upuštění od potrestání nevyjádřil;

e) zásada *ne bis in idem* byla porušena a bylo namístě řízení zastavit podle § 86 odst. 1 písm. j) zákona o přestupcích. Při citaci usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57 si žalovaný plete právní posouzení skutku se samotnou podstatou, neboť je zjevné, že porušení zákona o povinném značení lihu i nepodání daňového přiznání spočívají na stejné skutkové okolnosti, tj. že žalobkyně měla po zániku zvláštního povolení v držení vybrané výrobky. Jednání žalobkyně je stejné, rozdílné jsou pouze právní následky, které z nich správní orgány dovozují. Z rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. 11. 2016 ve věci stížnosti č. 29758/11 proti Norsku, jímž žalovaný argumentuje, nevyplývá, že by bylo možné trestat dvakrát ve stejné věci. Zásada *ne bis in idem* tímto rozhodnutím nebyla prolomena, protože z jeho odůvodnění je zřejmé, že není nadále vyloučeno stíhání pachatele v trestním řízení, byť byl již postižen správní sankcí, což je situace odlišná. V posuzovaném případě je žalobkyně trestána třemi postihy za jedno jednání, které jak již bylo v odvolání uvedeno, lze označit za administrativní pochybení. Žalovaný se s tímto argumentem nevypořádal a v této oblasti je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. ESLP vyžaduje, aby v případě ukládání sankcí ve dvou různých řízeních mezi nimi byla věcná i časová spojitost a bylo je možné považovat za součást uceleného systému sankcí. Žalovaný se s touto otázkou nevypořádal. V posuzované věci však nelze shledat věcnou a časovou spojitost, když si celní úřad vyžádal podklady o vyměření daně, úroku z prodlení a uložení sankce až na návrh žalobkyně a z uvedených podkladů neučinil adekvátní závěry.

4. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl, přičemž ve vyjádření k žalobě shrnul argumenty uvedené v napadeném rozhodnutí. Dle žalovaného nelze dovodit, že by se čl. III bod 5 Novely zákona o spotřebních daních orientoval primárně na provozovatele daňového skladu a týkal se daně z minerálních olejů, resp. to, že toto ustanovení dopadá na úzký okruh osob a specifické situace, nikoliv na žalobkyni. Pochybnosti o výkladu předmětného ustanovení nepanují. Žalobkyni zaniklo zvláštní povolení, tím i osvobození od daně, a tudíž jí vznikla povinnost daň přiznat a odvést. Žalovaný zdůraznil objektivní charakter odpovědnosti za správní delikt a absenci liberačních důvodů. Telefonát Bc. P. nelze hodnotit jako vynaložení veškerého úsilí k zabránění protiprávního jednání. Zákon neukládá celním orgánům, aby informovaly subjekty o změnách legislativy, předmětem kontroly dne 23. 9. 2015 nebyla otázka potřebnosti mít povolení od 1. 1. 2016, nýbrž byl kontrolován způsob a účel použití skladovaného lihu. Každý, kdo podniká je povinen znát relevantní právní normy vztahující se k předmětu jeho podnikání. Celní úřad postupoval při ukládání správního trestu propadnutí věci podle zákona a kritéria pro ukládání trestu hodnotil. Upustit od uložení trestu s ohledem na obligatornost právní úpravy nebylo možné. Tvrzení o likvidačním charakteru sankce nebylo nikdy doloženo.

5. Žalobkyně v replice dodala, že pochybnosti o výkladu zákona nejsou pouze na její straně, nýbrž i celní úřad prováděl dne 28. 1. 2016 pouze běžnou kontrolu a měl za to, že žalobkyně je držitelkou zvláštního povolení, přičemž k vyslovení absence zvláštního povolení došlo až následně. Z rozsudku ve věci zajištění lihu je zřejmé, že ani soud nesdílí názor žalovaného ohledně inventarizace, když uvedl, že mimo provedení inventury měla i za nového znění zákona žalobkyně dokončit užívání vybraných výrobků podle účelu definovaném ve zvláštním povolení. Nutnost neexistence pochybností o textu zákona je však v oblasti správního trestání stěžejní. Při posuzování otázky nemožnosti upuštění od uložení trestu žalovaný směřuje dva pojmy, neboť skutečnost, že se jedná o trest obligatorní, znamená, že musí být daný trest uložen, je-li ukládán, nikoliv to, že od potrestání nelze upustit.
6. Žalovaný v duplice zdůraznil, že krajský soud stran inventarizace sdílí stejný názor jako žalovaný, neboť z rozsudku vyplývá, že § 13 zákona o spotřebních daních účinný do 31. 12. 2014 již ode dne 1. 1. 2015 nebyl použitelný. Z uvedeného rozsudku pak nevyplývá, že by krajský soud sdílel stejný názor jako žalobkyně o vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. h) zákona o spotřební dani, krajský soud se touto otázkou nezabýval, odkázal na rozhodnutí žalovaného. Znovu zdůraznil a podrobně vyargumentoval, že zvláštní povolení žalobkyně uplynutím doby zaniklo, proto jí vznikla povinnost k inventarizaci a dodanění.
7. Žalobkyně v další reakci na vyjádření žalovaného uvedla, že krajský soud v rozsudku zřetelně připustil, že podle obou právní úpravy před Novelou i po ní je po provedení inventury možné dokončit užívání vybraných výrobků pro účel a za podmínek podle povolení. Stěžejní je dle žalobkyně fakt, že zánik povolení nebyl, na rozdíl od předchozí právní úpravy, výslovně upraven i pro řešený případ, povolení tedy nezaniklo, v době kontroly bylo platné a účinné, líh nemohl být posouzen jako neznačený a nemělo být rozhodnuto o propadnutí. Postup správních orgánů byl z hlediska zdravého rozumu nesprávný a nespravedlivý, neboť si celní úřad nejprve nechal z předmětného lihu zaplatit spotřební daň, a následně rozhodl o jeho propadnutí, jakožto lihu neznačeného. Žalobkyni pak bylo následně vydáno zvláštní povolení.
8. Při jednání soudu dne 19. 2. 2019 žalobkyně uvedla, že na žalobním bodu a) netrvá s ohledem na skutečnost, že otázka zániku zvláštního povolení byla již vyřešena v předchozím soudním řízení. Zdůraznila, že nešlo o klasické nakládání s lihem ve smyslu výroby alkoholických nápojů, nýbrž o ředění sirupů pro výrobu minerálky. V rozhodném období žalobkyně použila 8 litrů kvasného lihu, nikdy nehodlala nakládat s lihem jinak, tudíž společenská nebezpečnost jejího jednání je prakticky nulová. Má za to, že na posuzovaný případ jsou aplikovatelné závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 7 Afs 129/2013-36. Žalobkyně aktivně komunikovala s celním úřadem a v případě, že by sídlila v obvodu Celního úřadu v Olomouci, dostalo by se jí dokonce i písemného poučení o jejich povinnostech vyplývajících z Novely. Má za to, že v posuzované věci jsou zde okolnosti vhodného zvláštního zřetele, které odůvodňují možnost upuštění od uložení sankce, čehož se ve správním řízení dovolávala, avšak žalovaný toliko konstatoval, že takovýto postup není možný, aniž by svůj závěr zdůvodnil. S ohledem na výši spotřební daně a penále, které zaplatila, je sankce nepřiměřeně přísná.
9. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“),

přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

10. Žalobkyně byla uznána vinnou spácháním správního deliktu dle § 59 odst. 1 písm. a) zákona o povinném značení lihu, dle něhož se *právníká nebo podnikající fyzická osoba dopustí správního deliktu tím, že v rozporu s § 15 odst. 1 nakládá s neznačeným lihem*. Podle § 15 odst. 1 téhož zákona je *zakázáno nakládat s neznačeným lihem*. Podle § 15 odst. 2 písm. c) téhož zákona se *neznačeným lihem pro účely tohoto zákona rozumí líc, který není ve spotřebitelském balení s výjimkou lihu, který je 1. osvobozen od spotřební daně nebo podmíněně osvobozen od spotřební daně, 2. umístěn před jeho značením v daňovém skladu podle zákona o spotřebních daních nebo v jiných prostorách povolených nebo určených správcem daně, 3. dovezen na daňové území České republiky ze třetích zemí pod celním dohledem a následně propuštěn do celního režimu uskladnění, anebo dočasně uskladněn na místě povoleném nebo určeném celním úřadem, 4. výsledkem pěstelského pálení ovoce podle zákona o lihu, nebo 5. dovážen fyzickou osobou pro její osobní potřebu; to neplatí, pokud se tento líc nachází v prostoru, ve kterém dochází ke konečnému prodeji lihu*.
11. V posuzované věci je nesporné, že žalobkyně v okamžiku místního šetření celního úřadu dne 28. 1. 2016 skladovala ve své provozovně 5 650 l kvasného rafinovaného jemného lihu. Celní úřad nespochybnil, že žalobkyně tento líc nakoupila v souladu se zákonem a v souladu s povolením k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně, které jí bylo uděleno dne 13. 11. 2014. Líc skladovaný žalobkyní se nacházel v nádrži o objemu 10 016 l, nejednalo se tedy o líc ve spotřebitelském balení ve smyslu § 5 zákona o povinném značení lihu.
12. Rozhodnutí celního úřadu a žalovaného je vystavěno na těchto základech: Líc, který není ve spotřebitelském balení, je podle citovaného § 15 odst. 2 písm. c) zákona o povinném značení lihu neznačeným lihem s výjimkou situací v tomto ustanovení taxativně uvedených (viz výše). Nakládání s neznačeným lihem je přitom zakázáno § 15 odst. 1 citovaného zákona, přičemž „nakládáním s lihem“ se pro účely tohoto zákona rozumí mimo jiné jeho skladování (§ 6 zákona o povinném značení lihu). Nakládání s neznačeným lihem je správním deliktem dle § 59 odst. 1 písm. a) zákona o povinném značení lihu.
13. Žalobkyně od počátku správního řízení, resp. i před jeho zahájením v řízení o zajištění lihu, namítala, že skutková podstata správního deliktu naplněna nebyla, neboť nakládala s lihem, který nelze považovat za neznačený, jelikož splňovala výjimku uvedenou v § 15 odst. 2 písm. c), bod 1 zákona o povinném značení lihu, při níž zákon neklasifikuje líc, který se nenachází ve spotřebitelském balení, jako neznačený líc, tj. že se jednalo o líc osvobozený od spotřební daně.
14. Otázkou, zda se v posuzované věci jednalo o líc osvobozený od daně se již zabýval zdejší soud v rozsudku ze dne 16. 5. 2017, č. j. 65 Af 74/2016-52, jakož i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 4. 2018, č. j. 1 Afs 225/2017-37, v jehož odst. 23 uvedl: „*Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že v posuzované věci nebyly splněny podmínky pro výjimku podle bodu 1 citovaného ustanovení ... Líc, který stěžovatelka skladovala, totiž od 1. 1. 2016 již nebyl vybraným výrobkem osvobozeným od spotřební daně podle § 71 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, protože v důsledku zániku povolení stěžovatelky k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně vznikla stěžovateli povinnost daň přiznat a zaplatit. Vznik takové povinnosti vylučuje, aby byl stěžovatelem skladovaný líc nadále vybraným výrobkem osvobozeným od daně [osvobozením od daně se podle § 3 písm. f)*

zákona o spotřebních daních rozumí „uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, aniž vznikne povinnost přiznat, vyměřit a zaplatit daň“ J.“

15. Nejvyšší správní soud se dále v odst. 24 až 33 uvedeného rozsudku podrobně zabýval argumenty, jimiž se žalobkyně snažila zpochybnit výchozí předpoklad této argumentace, tj. zánik povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně ze dne 13. 11. 2014. Důvodnost veškerých námitek žalobkyně, které byly totožné s námitkami uvedenými v této žalobě, shrnutými v žalobních bodech a) a b), Nejvyšší správní soud podrobně vyvrátil. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že zvláštní povolení bylo žalobkyni uděleno na dobu určitou do 31. 12. 2015, přičemž žalobkyně se nemohla legitimně domnívat, že „účinnost“ vymezená do 31. 12. 2015 je obsahově něčím jiným než platností toho povolení. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že Novelou se z dříve vydaných povolení na dobu určitou stala povolení na dobu neurčitou, neboť takovému výkladu brání přechodná ustanovení (čl. III bod 5 zákona č. 331/2014 Sb.), na která poukázal žalovaný a z nichž je zřejmé, že platnost dřívějších povolení měla být zachována i za nové úpravy, ovšem jen do doby, která v nich byla původně stanovena. Tento závěr dle Nejvyššího správního soudu jednoznačně podporuje i důvodová zpráva k Novele, která je v souladu s obsahem čl. III bod 5 Novely. Dále Nejvyšší správní soud uvedl, že na základě tohoto přechodného ustanovení bylo dostatečně předvídatelné, jaké důsledky má nová právní úprava pro platnost dříve vydaných povolení na dobu určitou a jaké povinnosti byly se zánikem platnosti povolení spojeny, a to povinnosti uvedené v § 43p odst. 1 a 3 zákona o spotřebních daních ve spojení s § 9 odst. 3 písm. h) téhož zákona ve znění účinném po Novele, tj. povinnost provést za přítomnosti úřední osoby správce daně do 5 dnů inventuru zásob vybraných výrobků a povinnost podat daňové přiznání a zaplatit daň nejpozději následující pracovní den po uplynutí lhůty k provedení této inventury. Tato ustanovení dle Nejvyššího správního soudu upravují důsledky zániku povolení obecně a jsou tedy aplikovatelná nejen na situace, v nichž povolení zaniklo na základě důvodů vymezených zákonem o spotřebních daních ve znění Novely, ale i na situace, kdy dřívější povolení zanikla v důsledku uplynutí doby v nich stanovené na základě přechodného ustanovení čl. III bod 5 Novely. Dále Nejvyšší správní soud objasnil, že správní orgány nedovodily důsledky spojené se zánikem povolení retroaktivně z již neúčinné právní úpravy § 9 odst. 3 písm. h), § 13 odst. 21 a 22 zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 31. 12. 2014, ale naopak vyšly z § 43p ve spojení s § 9 odst. 3 písm. h) zákona o spotřebních daních ve znění účinném od 1. 1. 2015, neboť možnost skladovat vybrané výrobky získané na základě zaniklého zvláštního povolení ještě i po zániku platnosti tohoto povolení až do vyčerpání zásob, daná § 13 odst. 21 zákona o spotřebních daních, byla zrušena bez náhrady. Konečně Nejvyšší správní soud přesvědčivě zdůvodnil, že se žalobkyně nepřipadně dovolávala zásady v pochybnostech ve prospěch (in dubio mitius), neboť výklad rozhodných ustanovení v posuzované věci Nejvyšší správní soud považuje za jednoznačný a nevzbuzující pochybnosti o svém obsahu.
16. Krajský soud proto považuje za nedůvodný nejen žalobní bod a), v němž žalobkyně snášela argumenty pro závěr o tom, že jí v posuzované věci zvláštní povolení nezaniklo (na projednání tohoto žalobního bodu ostatně žalobkyně dle vyjádření u jednání netrvala), nýbrž i žalobní bod b), v němž žalobkyně dovozovala, že ani případný zánik zvláštního povolení neměl na osvobození předmětného lihu od daně vliv, neboť okolností významnou pro osvobození od daně není platnost zvláštního povolení, ale pouze účel použití vybraných výrobků. Nejvyšší správní soud totiž v rozsudku ze dne 12. 4. 2018, č. j. 1 Afs 225/2017-37 jednoznačně uvedl (jak je výše citováno), že žalobkyni od 1. 1. 2016

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

skladovaný líh již nebyl vybraným výrobkem osvobozeným od spotřební daně podle § 71 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, protože v důsledku zániku povolení stěžovatelky k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně vznikla stěžovateli povinnost daně přiznat a zaplatit, přičemž vznik takové povinnosti vylučuje, aby byl žalobkyní skladovaný líh nadále vybraným výrobkem osvobozeným od daně. Závěr žalovaného, že žalobkyně spadala pod režim § 43p a § 9 odst. 3 písm. h) odst. 1 a 3 zákona o spotřebních daních, tj. byla povinna provést inventuru za podmínek popsanych v § 43p, a dále přiznat a zaplatit spotřební daň, je tudíž správný. V podrobnostech odkazuje soud jak na argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí.

17. V rozsudku ze dne 11. 6. 2014, č. j. 7 Afs 129/2013 – 36, jehož závěrů se žalobkyně v této souvislosti dovolává, Nejvyšší správní soud vykládal odlišnou právní úpravu. Skutkově se jednalo o případ doměření spotřební daně subjektu, který se dovolával osvobození od spotřební daně minerálních olejů používaných jako pohonná hmota pro plavby po vodách na daňovém území v letech 2006 a 2007. Nejednalo se tedy o nakládání s neznačeným lihem a otázka existence zvláštního povolení k takovému nakládání, tudíž nebyla v dané věci vůbec relevantní. V dané věci sice rovněž hrálo roli zvláštní povolení k přijímání, užívání a prodeji vybraných výrobků osvobozených od daně, avšak zákon o spotřebních daních ve znění účinném do 31. 12. 2014 upravoval situace, kdy povolení zaniklo [viz § 13 odst. 21 písm. a) a b)] a uživatel ještě skladoval nespotřebované vybrané výrobky. Tyto mohl uživatel (do)užívat za splnění dvou podmínek, a to provedení inventury podle § 13 odst. 21 písm. a) a použití vybraných výrobků podle § 13 odst. 21 písm. b) citovaného zákona. Dnem 1. 1. 2015, kdy nabyl účinnosti zákon č. 331/2014 Sb., však již nebylo možné citovaný § 13 odst. 21 použít. Posuzování účelu použití vybraných výrobků se tak stalo, na rozdíl od věci řešené zmíněným rozsudkem Nejvyššího správního soudu, bezpředmětným.
18. Lze proto uzavřít, že formální znaky skutkové podstaty předmětného správního deliktu, tj. zakázané nakládání s neznačeným lihem, byly jednáním žalobkyně naplněny.
19. Žalobkyně dále brojila proti závěru správních orgánů o nenaplnění podmínek pro liberaci. Podle § 71 odst. 1 zákona o povinném značení lihu *právnícká osoba za správní delikt neodpovídá, jestliže prokáže, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránila.*
20. Celní úřad na str. 4 rozhodnutí uvedl, že žalobkyni nezbavuje odpovědnosti za správní delikt skutečnost, že s největší pravděpodobností nebyla příslušným celním úřadem informována o důsledcích plynoucích ze změny právní úpravy, neboť je její odpovědností dbát svých zákonných povinností a případná informační činnost je toliko podpůrná. Dále na str. 5 rozhodnutí uvedl, že ve vztahu k tvrzení o telefonátu s pracovníkem celního úřadu v první polovině roku 2015, v němž mělo být Bc. P. (externí spolupracovnice žalobkyně, která jí spravovala zvláštní povolení) sděleno, že žalobkyně nebude potřebovat další zvláštní povolení v situaci, kdy již nebude líh nakupovat a toliko bude spotřebovávat zásobu z roku 2014, neunesla žalobkyně důkazní břemeno, neboť šlo o osamocený důkaz, jehož důkazní síla je oslabena jednak tím, že svědkyně jednala přímo za žalobkyni, tudíž ji nelze označit za nestrannou, dále z důvodu, že svědkyně si nepamatovala, s kým hovořila, dále dle celního úřadu pochybnosti vzbuzuje i skutečnost, že se měla žalobkyně na zvláštní povolení pro rok 2016 informovat již na počátku roku 2015, ačkoli dle vlastního tvrzení obnovovala povolení až na konci roku, a dále pochybnost o vyznění obsahu telefonátu vzbuzuje i skutečnost, že se svědkyně pokusila kontaktovat také zlínský celní úřad.

21. Žalovaný k odvolací námitce žalobkyně posuzoval úvahy celního úřadu o nenaplnění podmínek § 71 odst. 1 zákona o povinném značení lihu na str. 9 až 11 napadeného rozhodnutí. Žalovaný se námitkami žalobkyně podrobně zabýval, a to včetně výpovědi PhDr. S., kterou v odst. 2 na str. 11 rozhodnutí označil za výpověď potvrzující výpověď svědkyně P. Tvrzení žalobkyně, se žalovaný výpovědi svědka nezabýval, je tudíž obsahem napadeného rozhodnutí vyvrácena. Krajský soud se zcela ztotožňuje se závěrem žalovaného, že obsah telefonátu Bc. P. s neznámým zaměstnancem celního úřadu nebyl spolehlivě prokázán, přičemž ani případné telefonické sdělení zaměstnance celního úřadu o absenci povinnosti daňového subjektu, která přitom ze zákona jednoznačně (!) vyplývá, nemohlo žalobkyni odpovědnosti za správní delikt zprostit. Telefonický dotaz na obsah jednoznačného ustanovení zákona nelze v žádném případě posoudit jako vynaložení veškerého úsilí, které bylo možno požadovat, aby žalobkyně porušení právní povinnosti zabránila ve smyslu § 71 odst. 1 zákona o povinném značení lihu. Zásada *in dubio pro reo*, které se žalobkyně v této souvislosti dovolává, je aplikována v případě pochybností o naplnění podmínek deliktní odpovědnosti, nikoli v případě pochybností o existenci skutečností naplňujících liberační důvody. Za prokázání existence těchto okolností naopak nesla plnou odpovědnost žalobkyně.
22. S žalovaným lze rovněž souhlasit, že informační povinnost o důsledcích změn právní úpravy není zákonem celním úřadům vůči daňovým subjektům, které mají sídlo v obvodu jejich působnosti, stanovena. Žalobkyni lze sice přisvědčit, že s ohledem na průběh kontroly uskutečněné v září 2015 a skutečnosti sdělené kontrolujícím pracovníkovi o stavu zásob lihu a útlumu jeho využití, odpovídalo principu dobré správy a zásadě spolupráce informování žalobkyně o důsledcích změny právní úpravy přinesené Novelou pro její zvláštní povolení, avšak podmínkou liberace upravené v § 71 odst. 1 zákona o povinném značení lihu je vynaložení veškerého úsilí ze strany žalobkyně, tj. její aktivní jednání, nikoli absence pasivity celního úřadu. Žalobní bod c) je tudíž nedůvodný.
23. Nedůvodným shledal krajský soud rovněž žalobní bod e), tj. námitku porušení zásady *ne bis in idem*. Ve vztahu k této námitce si krajský soud dovolí odkázat na podrobné odůvodnění uvedené žalovaným na str. 12 až 15 napadeného rozhodnutí, s nímž se ztotožňuje. Pokuta za opožděné tvrzení daně sice představuje správní sankci trestněprávního charakteru, avšak, jak správně uvedl žalovaný, zákaz dvojího trestání se vztahuje pouze na případy totožnosti stíhaných skutků (*in idem*), přičemž podstatou skutku nakládání s neznačenými vybranými výrobky bylo právně relevantním jedním skladování neznačených vybraných výrobků ve dnech 1. 1. – 28. 1. 2016 a zapříčiněným právně významným následkem bylo porušení zájmu společnosti na tom, aby na daňovém území České republiky nebylo nakládáno s neznačenými vybranými výrobky, zatímco podstatou skutku pozdního podání řádného daňového tvrzení bylo právně relevantním jednáním opožděné podání daňového přiznání a zapříčiněným právně významným následkem bylo porušení zájmu společnosti na řádném výběru daní. Totožnost jednání ani právně významného následku tak nebyla dána.
24. Důvodnou však shledal soud žalobní bod d). Závěr správních orgánů, že v posuzované věci bylo vyloučeno upuštění od uložení správního trestu, je nesprávný.
25. Podle § 43 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů, který správní orgány v posuzované věci v řízení použily, lze *od uložení správního trestu upustit, jestliže o dvou nebo více přestupcích téhož pachatele nebylo konáno společné řízení a správní trest uložený za některý z těchto přestupků v samostatném*

řízení lze považovat za odpovídající správnímu trestu, který by byl jinak uložen ve společném řízení. Podle odst. 2 téhož ustanovení lze od uložení správního trestu též upustit, jestliže vzhledem k závažnosti přestupku, okolnostem jeho spáchání a osobě pachatele lze důvodně očekávat, že již samotné projednání věci před správním orgánem postačí k jeho nápravě.

26. Žalobkyně se přitom v řízení před celním úřadem, jakožto i v odvolání, dovolávala existence řady okolností, pro které bylo dle jejího názoru na místě upustit od potrestání podle § 43 odst. 2 zákona o přestupcích.
27. Celní úřad na str. 5 a 6 rozhodnutí uvedl, že § 65 zákona o povinném značení lihu předpokládá obligatorní uložení trestu propadnutí věci, jsou-li pro tento druh trestu splněny podmínky, upuštění od uložení trestu proto nepřipadá v úvahu. Žalovaný v odst. 1 na str. 12 napadeného rozhodnutí odmítl námitku žalobkyně, že se celní úřad nezabýval naplněním podmínek pro postup dle § 43 odst. 2 zákona o přestupcích, neboť se ztotožnil s názorem, že trest propadnutí věci je stanoven jako obligatorní (viz nepodmíněná formulace).
28. Podle § 48 odst. 1 zákona o přestupcích *lze propadnutí věci uložit jen, jde-li o věc, a) která byla ke spáchání přestupku užita nebo určena, b) kterou pachatel získal přestupkem nebo jako odměnu za něj, nebo c) kterou pachatel, byť i jen zčásti, nabyl za věc uvedenou pod písmenem b), pokud hodnota věci uvedené pod písmenem b) není ve vztahu k hodnotě nabyté věci zanedbatelná.* Podle odst. 2 téhož ustanovení *propadnutí věci lze uložit pouze tehdy, jde-li o věc náležející pachateli.*
29. Podle § 65 zákona o povinném značení lihu *jsou-li splněny podmínky pro uložení propadnutí věci, která je neznačeným lihem, kontrolní páskou nebo padělkem kontrolní pásky, její propadnutí se uloží, a to i v případě, že její hodnota je v nápadném nepoměru k povaze přestupku.*
30. Mezi účastníky není sporu o tom, že podmínky citovaného § 48 odst. 1 zákona o přestupcích pro uložení trestu propadnutí věci dle § 65 zákona o povinném značení lihu byly v posuzované věci naplněny. Spornou je skutečnost, zda formulace § 65 zákona o povinném značení lihu, konkrétně sousloví „se uloží“ vylučuje aplikaci § 43 odst. 2 zákona o přestupcích.
31. Dle názoru soudu tomu tak není. Vyloučení možnosti aplikace § 43 odst. 2 zákona o přestupcích musí být dle názoru krajského soudu výslovně zákonem o přestupcích, resp. zvláštním právním předpisem stanoveno.
32. V tomto závěru podporuje krajský soud např. znění § 24b odst. 3 zákona č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, ve znění pozdějších předpisů, který zní: „*U přestupků podle § 24 odst. 5, 6 a 8 nelze upustit od uložení správního trestu.*“
33. Ještě názorněji se pak nabízí srovnání s textem § 125c odst. 5, 6 a 9 zákona 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích a o změnách některých zákonů (zákon o silničním provozu). Tento zákon totiž rovněž v § 125c odst. 5, 6 uvádí nepodmíněnou formulaci „se uloží“ (pokuta, zákaz činnosti), přesto v odst. 9 uvádí v druhé větě: „*Od uložení správního trestu podle odstavců 5 a 6 nelze v rozhodnutí o přestupku upustit.*“ Uvedený příklad tedy vyvrací správnost výkladu žalovaného, že samotná nepodmíněná formulace („se uloží“) brání možnosti upuštění od uložení trestu. Pokud by tomu tak bylo, zákonodárce by zajistil § 125c odst. 9 druhou větu v zákoně č. 361/2000 Sb. neuváděl.

34. Dále lze podpůrně odkázat i na důvodovou zprávu k zákonu o přestupcích, z níž žalobkyně citovala v odst. 15 na str. 11 žaloby pasáž zdůrazňující subsidiaritu správně-trestní represe.
35. Krajský soud se tudíž ztotožňuje s žalobkyní v závěru, že uložení trestu propadnutí věci dle § 65 zákona o povinném značení lihu je obligatorní pouze tehdy, dospěje-li správní orgán k závěru, že podmínky § 43 odst. 2 zákona o přestupcích nejsou naplněny, tj. že je třeba pachatele přestupku potrestat. Je-li dle závěru správního orgánu na místě trest uložit, pak je povinen uložit trest propadnutí věci, a dále je oprávněn zvážit případné uložení pokuty. Prvotně je však nezbytné, obzvláště v případě, kdy se obviněný takového postupu dovolává, pečlivě zvážit okolnosti daného případu a možnost aplikace § 43 odst. 2 zákona o přestupcích.
36. To však správní orgány obou stupňů neučinily a okolnostmi tvrzenými žalobkyní se odmítly zabývat.
37. Rovněž nelze odhlédnout od skutečnosti, že při úvahách o ukládání trestu celní úřad nahlížel na telefonát Bc. P. odlišně, než jak na něj nahlížel při posuzování liberace, jak žalobkyně uvedla v žalobě. Také má žalobkyně pravdu v tom, že ačkoli celní úřad na str. 4 rozhodnutí uvedl, že neinformování žalobkyně o změně právní úpravy je okolností hodnou zvláštního zřetele, jdoucí ve prospěch žalobkyně při rozhodování o uložení trestu, tak na str. 5, kde shrnuje celní úřad skutečnosti, které vzal v úvahu při rozhodování o druhu a výměře trestu, tuto okolnost neuvádí.
38. S ohledem na výše uvedený závěr krajský soud napadené rozhodnutí zrušil jako nezákonné dle § 78 odst. 1 s. ř. s., neboť žalovaný nesprávně vyložil právní normu, která měla být na projednávanou věc aplikována. Současně krajský soud vrací věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný se tudíž musí žalobkyní tvrzenými okolnostmi, pro které by dle jejího závěru mělo být od uložení trestu upuštěno, zabývat. Žalovaný je právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
39. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšná žalobkyně má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení.
40. Náklady žalobkyně ve výši 15 342 Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a 2) náklady za zastupování žalobkyně advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 9 300 Kč za 3 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) AT, tj. převzetí zastoupení, sepsání žaloby a účast u jednání soudu, přičemž odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3 100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT, a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 900 Kč, tj. 3 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 AT, to vše zvýšené o DPH z odměny a náhrady ve výši 2 242 Kč, neboť zástupce žalobkyně je plátcem uvedené daně. Jiné než takto vyčíslené náklady řízení žalobkyně nepožadovala.
41. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (§ 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o. s. ř.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na nařízení exekuce.

Olomouc 19. února 2019

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu