



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Martiny Radkové, Ph.D., a soudců Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Michala Rendy v právní věci žalobce **H. s., a. s.**, se sídlem nám. D. E. B. 25, H., zast. JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Wellnerova 1322/3C, Olomouc, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 3. 2016, č. j. 13426-2/2016-900000-304.4, ve věci zajištění lihu,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Včas podanou žalobou žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného, citovanému v záhlaví, jímž žalovaný zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Olomoucký kraj (dále „celní úřad“) ze dne 10. 2. 2016, č. j. 8693-4/2016-580000-32.1. Tímto rozhodnutím celní úřad rozhodl o zajištění lihu.

[2] Žalobce využívá k výrobě sirupů používaných do ochucených minerálních vod líh. Žalobci bylo proto dne 13. 11. 2014 vydáno zvláštní povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od spotřební daně (dále i „povolení“). Toto povolení bylo vydáno na dobu do 31. 12. 2015.

[3] Dne 28. 1. 2016 proběhla u žalobce kontrola, při které celní úřad zjistil, že žalobce nemá povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od spotřební daně.

[4] Dne 10. 12. 2014 byl vyhlášen zákon č. 331/2014 Sb., který změnil zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále i „novela“). Novelou bylo mj. změněno to, že povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků od spotřební daně se již nevydávají na dobu určitou, ale pouze na dobu neurčitou. Přechod na nový režim upravila přechodná ustanovení novely v čl. III bodech 5 a 6.

[5] Žalobce **v žalobě** namítal, že správní orgány nesprávně aplikovaly na případ žalobce přechodná ustanovení (čl. III bod 5 zákona č. 331/2014 Sb., který změnil zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů), resp. není zřejmé, že by toto přechodné ustanovení použil, ačkoliv se o tom v rozhodnutí zmiňuje. Proto je povolení nadále účinné. Je třeba rozlišovat platnost a účinnost povolení.

[6] Do 31. 12. 2015 zákon o spotřebních daních upravoval výslovně jako důvod zániku platnosti povolení uplynutí doby. Nový zákon již tento důvod zániku nezná a přechodná ustanovení tuto otázku neupravují. Proto je zde právní vakuum a povolení žalobce nemohlo zaniknout. Extenzivní výklad nelze použít. Pokud jsou zde možné výklady dva, nemůže být zvolen ten, který je k tíži žalobce.

[7] Na žalobce nelze dále vztáhnout povinnost inventury podle § 43p novelizovaného zákona o spotřebních daních, toto ustanovení se na něj nevztahuje. Naopak měla být užita výjimka podle § 15 odst. 2 písm. c) zákona o spotřebních daních.

[8] Žalovaný ve **vyjádření k žalobě** zdůraznil, že čl. III bod 5 novely výslovně upravil situaci povolení vydaných před účinností novely s tím, že povolení vydaná na dobu určitou zanikají bez ohledu na přechodný režim. Tuto skutečnost potvrzuje i důvodová zpráva. Dle žalovaného toto ustanovení žádné pochybnosti nevzbuzuje a nelze jej vykládat jinak, než že žalobcovo povolení existovalo do 31. 12. 2015. Ustanovení § 43o a § 43p zákona o spotřebních daních ve znění účinném po 1. 1. 2015 neaplikoval celní úřad na případ žalobce analogicky, ale přímo. Se zánikem povolení se pojí povinnost podle citovaného § 43p provést inventuru. To znamená, že žalobce měl provést po zániku povolení inventuru podle § 43p zákona o spotřebních daních v návaznosti na zánik povolení podle čl. III bodu 5 novely. Ustanovení § 43p zákona o spotřebních daních není vázáno jen na situace podle

§ 43l až 43o tohoto zákona. Žalobcovo povolení zaniklo bez náhrady a tak měl žalobce provést inventuru a zaplatit spotřební daň.

[9] K námitce formalistického výkladu zákona a nevyložení § 15 odst. 2 písm. c) zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů, žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí. Zde bylo uvedeno, že zánikem povolení se stal líh neznačeným a žalobce měl spotřební daň přiznat a zaplatit. Vznik takové povinnosti vylučuje, aby líh skladovaný žalobcem byl od 1. 1. 2016 nadále osvobozen od daně podle § 71 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Podle § 3 písm. f) zákona o spotřebních daních byl § 13 odst. 21 zákona o spotřebních daních účinného do 31. 12. 2015 bez náhrady zrušen (dříve upravoval povinnosti po zániku povolení). Od 1. 1. 2016 nebyl předmětný líh žalobce osvobozen od daně a nebyl ve spotřebitelském balení. Proto naplnil definici neznačeného lihu a celní úřad byl povinen jej zajistit podle § 58 odst. 3 písm. a) zákona o povinném značení lihu, neboť je zakázáno nakládat s neznačeným lihem. Výjimka podle § 15 odst. 2 písm. c) zákona o spotřebních daních se zde neuplatní.

[10] Žalobce se nemohl oprávněně domnívat, že osvědčení o vydaném povolení, kde se hovoří o platnosti povolení, by založilo rozdílné pojmy platnost a účinnost s materiálně odlišným obsahem.

[11] Žalobce **v replice** dodal, že použití přechodných ustanovení se z rozhodnutí celního úřadu nepodává. Ustanovení § 43p na případ žalobce nedopadá, protože to výslovně neplyne z čl. III bodu 5 novely. Pokud by měla být spojena se zánikem povolení podle čl. III bodu 5 povinnost inventarizace, zákonodárce by to v přechodných ustanoveních výslovně uvedl. Je třeba také rozlišit pojmy povolení a zvláštní povolení.

[12] Žalovaný **v duplice** reagoval, že po novele § 6 odst. 1 zákona o spotřebních daních nahradil pojem „*zvláštní povolení podle § 13 tohoto zákona*“ pojmem „*povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně*“.

[13] Žalobce **v dalším vyjádření** odmítl takový výklad, protože neodpovídá obsahu zákona, výklad žalovaného je příliš formalistický, námitky žalobce jsou bagatelizovány. Přechodné ustanovení čl. III novely se vztahuje primárně na provozovatele daňového skladu a jeho registrační řízení.

[14] Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci přezkoumal napadené rozhodnutí podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále „s. ř. s.“) v mezích žalobních bodů a při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), tedy ke dni 22. 3. 2016.

[15] Přezkoumání rozhodnutí soud provedl v souladu s právním názorem podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2017, č. j. 7 Afs 347/2016 – 34, podle kterého *rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku podle § 42 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, není*

rozhodnutím předběžné povahy ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s., a proto podléhá soudnímu přezkumu. Podle zdejšího soudu lze vztáhnout argumentaci na posuzovanou věc a napadené rozhodnutí je třeba věcně přezkoumat. Pro stručnost zdejší soud na citované rozhodnutí pouze odkazuje a vyjímá z něj, že rozhodnutí o zajištění lihu není rozhodnutí předběžné povahy. Pokud by postup při zajištění byl nezákonný, ovšem následný postup při uvolnění zajištěného zboží či jeho propadnutí byl naopak zákonný, nebyl by soudní přezkum rozhodnutí o zajištění možný. Osoba, jejíž zboží by bylo nezákonně zajištěno, by tak byla zbavena možnosti bránit se proti tomuto nezákonnému zajištění a domoci se zrušení nezákonného rozhodnutí, v důsledku čehož by jí bylo rovněž zabráněno uplatnit případný nárok na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím podle zákona č. 82/1998 Sb.

[16] V posuzovaném případě byla sporná otázka použití přechodných ustanovení, užití jednotlivých znění zákona o spotřebních daních a jejich výkladu.

[17] Podle čl. III bodu 5 novely *povolení vydané přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona zůstává v platnosti s tím, že se jeho účinky posuzují podle zákona č. 353/2003 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona; tím není dotčena doba platnosti stanovená v tomto povolení.*

[18] Podle čl. III bodu 6 novely *podmínky pro vydání povolení podle zákona č. 353/2003 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, musí být v případě povolení podle bodu 5 splněny do 6 měsíců ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*

[19] Žalobci bylo vydáno povolení dne 13. 11. 2014. Novela byla vyhlášena dne 10. 12. 2014 a nabyla účinnosti dne 1. 1. 2015. Nebylo sporu o tom, že povolení bylo žalobci vydáno před nabytím účinnosti novely. Proto se hypotéza čl. III bodu 5 (slova „*povolení vydaná před nabytím účinnosti tohoto zákona*“) na žalobcovo povolení vztahuje. Částí věty za středníkem však z uvedené množiny povolení vydaných zákonodárcem vyjmul povolení, která byla vydána na dobu určitou. A to je právě případ žalobcova povolení. Zákon povolení vydaná do 31. 12. 2014 na dobu určitou nijak neopomenul a výslovně v jejich případě stanovil, že přechodným ustanovením podle čl. III bod 5 není dotčena doba platnosti stanovená v takovém povolení. Jinými slovy, povolení vydaná na dobu určitou existují (tj. platí a jsou účinná) pouze v rámci doby stanovené v tomto povolení. Jejich platnost či účinnost nebyla přechodným ustanovením nijak prodloužena ani jinak změněna. Žalobce tak nemohl nakládat se skladovaným lihem po datu 31. 12. 2015 na základě předmětného povolení.

[20] Pokud by žalobce chtěl nakládat nadále s nespotřebovaným lihem, mohl v době účinnosti zákona o spotřebních daních do 31. 12. 2014 požádat o nové povolení podle § 13 odst. 14 (*o vydání nového zvláštního povolení je uživatel povinen požádat nejpozději tři kalendářní měsíce před ukončením doby platnosti*

předchozího zvláštního povolení, pokud hodlá nepřerušeně přijímat vybrané výrobky osvobozené od daně).

[21] Od 1. 1. 2015 upravovalo přechod na nový režim přechodné ustanovení novely v čl. III bodě 6 a stanovilo lhůtu pro splnění podmínek pro nové povolení na 6 měsíců (*podmínky pro vydání povolení podle zákona č. 353/2003 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, musí být v případě povolení podle bodu 5 splněny do 6 měsíců ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona*).

[22] Datem 1. 1. 2015 vstoupila v účinnost novela a zákona o spotřebních daních ve znění této novely. Povolení přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně upravoval nadále, ovšem v pozměněném znění, § 13 a násl. zákona o spotřebních daních.

[23] Žalobce v soudním ani správním řízení podle správního spisu neuváděl, stejně jako žalovaný, že by žalobce byl držitelem nového povolení či o ně žádal, že by žádal o odklad zrušení povolení ve smyslu § 43n zákona o spotřebních daních ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2015. Stejně tak z tvrzení účastníků řízení v soudním a správním spise nevyplývá, že by žalobce provedl či žádal o inventuru.

[24] Podle § 13 odst. 21 zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 31. 12. 2014, *pokud zvláštní povolení zaniklo uplynutím doby, na kterou bylo vydáno, a uživatel nepožádal o vydání nového zvláštního povolení podle odstavce 17 a pokud tento uživatel ještě skladuje vybrané výrobky získané na základě tohoto zaniklého zvláštního povolení, může je užívat i po zániku platnosti tohoto povolení až do vyčerpání zásob za podmínky, že*

a) provede za přítomnosti úřední osoby správce daně nejpozději do 5 kalendářních dní poté, co zvláštní povolení zaniklo, inventuru uvedených vybraných výrobků a její výsledek oznámí nejpozději následující pracovní den správci daně příslušnému místu, ve kterém jsou tyto vybrané výrobky osvobozené od daně na základě zaniklého zvláštního povolení umístěny,

b) uvedené vybrané výrobky budou užívány pouze pro účely a za podmínek, které byly uvedeny v zaniklém zvláštním povolení, na jehož základě byly uživatelem odebrány.

[25] Zákon o spotřebních daních ve znění účinném do 31. 12. 2014 tedy upravoval situace, kdy povolení zaniklo a uživatel měl ještě nespotřebovaný líh. Tento líh mohl uživatel dopotřebovat za splnění dvou podmínek, a to dle jazykového výkladu současně (není zde sice uvedeno slovo „a“, ale není zde uvedeno slovo „nebo“ a navíc je zde uvedena čárka): 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 nabyla účinnosti novela a zákon o spotřebních daních byl již účinný ve znění jejích nových ustanovení, a proto nebylo možné citovaný § 13 odst. 21 již použít. Na případ žalobce ho tedy již vztáhnout nelze. Tato ustanovení byla zrušena. Neexistuje žádné ustanovení ani žádný výklad, na základě kterých by bylo

možné je na situaci žalobce vztáhnout. Přechodná ustanovení jasně stanovila pravidla pro povolení vydaná do 31. 12. 2014 na dobu určitou.

[26] Podle § 43p zákona o spotřebních daních, ve znění účinném ode dne 1. 1. 2015, *dojde-li k zániku povolení nebo k jeho zrušení bez náhrady, jsou osoba, která byla držitelem tohoto povolení, nebo její právní nástupce povinni provést za přítomnosti úřední osoby správce daně do 5 dnů inventuru zásob vybraných výrobků; tuto lhůtu může správce daně z důvodů hodných zvláštního zřetele prodloužit až na 10 dnů.*

[27] Zákonodárce i při změně režimu, tj. zavedením vydávání povolení pouze na dobu neurčitou od 1. 1. 2015, nezměnil úpravu situace, kdy povolení zaniklo. Jak podle předchozí právní úpravy (účinné do 31. 12. 2014), tak podle nové právní úpravy účinné od 1. 1. 2015, museli uživatelé vybraných výrobků osvobozených od daně vždy po zániku povolení učinit u nespotřebovaných výrobků inventuru za přítomnosti celního úředníka a dokončit užívání vybraných výrobků pro účely a za podmínek podle povolení.

[28] Nelze se domnívat, že by zákonodárce zamýšlel ponechat vybrané výrobky k nakládání bez povolení a inventury. Takový výklad se z žádného znění zákona o spotřebních daních ani jeho vývoje nepodává.

[29] Žalovaný na zjištěný skutkový stav aplikoval správně vybranou právní normu, tj. čl. III bod 5 novely. Nadto jasně aplikaci této normy v rozhodnutí o odvolání vysvětlil.

[30] Neopodstatněná je námitka, že celní úřad v prvostupňovém rozhodnutí nepoužil přechodná ustanovení. Především je třeba zdůraznit, že rozhodnutí správních orgánů prvního a druhého stupně tvoří jeden celek, jde o jedno správní řízení. V rozhodnutí se celní úřad skutečně o přechodných ustanoveních nezmiňuje. Pokud však žalobce nevznesl námitku přímo při kontrole a místním šetření dne 28. 1. 2016, či do doby vydání rozhodnutí celního úřadu, nenamítal, že jeho povolení nezaniklo, neměl celní úřad důvod se aplikací přechodných ustanovení zabývat. Na žalobce se od 1. 1. 2016 plně vztahovala právní úprava novelizovaného zákona o spotřebních daních, přičemž povolení po uplynutí dne 31. 12. 2015 již zaniklo.

[31] Lichá je námitka, že je třeba rozlišovat platnost a účinnost povolení. Toto tvrzení nemá oporu v zákoně ani v samotném povolení. Podle soudu na takový názor nelze dovozovat ani z textu osvědčení. Je pravdou, že v textu povolení je uvedena doba jeho existence pod bodem nazvaným: „Účinnost povolení“. V osvědčení je uvedeno: „Platnost povolení do: 31. 12. 2015“. Z obsahu povolení i osvědčení o vydaném povolení se však podává, že jde o tentýž, zaměnitelný pojem. Jde o působení, jinými slovy účinky nebo existenci povolení, tedy oprávnění přijímat a užívat vybrané výrobky osvobozené od daně. Z žádné skutečnosti ani z povahy věci nelze dovodit rozdílnou dobu platnosti a účinnosti, a to ani z přechodných ustanovení. Platnost a účinnost lze posuzovat u zákonů, ale i rozhodnutí (zde by spíše bylo namístě hovořit o právní moci a odložené/vykonatelnosti) apod., když

se liší doba vydání a doba, od kdy má akt právní účinky a dá se použít. V posuzovaném případě však dvě taková rozdílná data stanovit vůbec nelze. Ostatně sám žalobce tento svůj názor opírá pouze o konstatování, že přechodná ustanovení se na něj nevztahují. To však žalovaný v napadeném rozhodnutí jednoduchou aplikací jasného zákonného ustanovení vyvrátil.

[32] Žalobce se domáhal užití § 15 odst. 2 písm. c) zákona o spotřebních daních. Podle tohoto ustanovení *neznačeným líhem se pro účely tohoto zákona rozumí líh,*

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 umístěn v celním skladu, ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu, anebo dočasně uskladněn na místě povoleném nebo určeném celním úřadem,*
4. *výsledkem pěstitelského pálení ovoce podle zákona o lihu, nebo*
5. *dovážen fyzickou osobou pro její osobní potřebu; to neplatí, pokud se tento líh nachází v prostoru, ve kterém dochází ke konečnému prodeji lihu.*

[33] Žalobce konkrétně neuvedl, kterou z výjimek by měl splňovat, aby celní orgány nepovažovaly jeho líh za neznačený a nezajistily ho. Podle textu žaloby se žalobce domníval, že je jím skladovaný líh osvobozen od daně z důvodu trvalé účinnosti (platnosti) povolení. Tak tomu však nebylo, jak bylo vysvětleno výše.

[34] Repliku a vyjádření k duplice podal žalobce po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby, takže žalobce již nemohl žádné nové žalobní body uplatňovat. Poukazu žalobce, že je třeba rozlišovat pojmy *povolení* a *zvláštní povolení*, se mímí se souzenou věcí. Výklad provedený celními úřady není formalistický, ale odpovídá smyslu a účelu zákona. Přechodné ustanovení čl. III se na žalobce vztahovalo, jak bylo osvětleno výše.

[35] Závěrem soud shrnuje, že správní orgány zjistily správně skutkový stav, vybraly správně právní předpisy, pod které jej subsumovaly a z toho vyvodily v souladu se zákonem správné skutkové i právní závěry, se kterými se soud ztotožnil. O mezeru v právu ani retroaktivitu se v daném případě nejednalo. Od 1. 1. 2015 byl zákon o spotřebních daních účinný ve znění novely provedené zákonem č. 331/2014 Sb., a to včetně přechodných ustanovení. Ustanovení § 13 účinné ve znění do 31. 12. 2014 ode dne 1. 1. 2015 již nebyla použitelná, takže dne 28. 1. 2016 při místním šetření a kontrole mohl celní úřad použít pouze ustanovení zákona ve znění účinném od 1. 1. 2015. Zánik povolení vydaného přede dnem 31. 12. 2014 výslovně upravil čl. III bod 5 novely a povolení nepochybně zaniklo dne 31. 12. 2015.

Žalobce po tomto datu neměl povolení, skladoval nezdaněný líh, a proto byl celní úřad povinen jej zajistit.

[36] Úspěšný žalovaný žádné náklady řízení nepožadoval a soud ze spisu žádné nezjistil, proto mu je nepřiznal, a neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, to vše podle § 60 odst. 1 s. ř. s.

Poučení:

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

V Olomouci dne 16. 5. 2017

Za správnost vyhotovení:
Markéta Chrudinová

JUDr. Martina Radkova, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu