



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **Znojemský městský pivovar a. s.**, se sídlem Hradní 87/2, Znojmo, zastoupená JUDr. Martinem Bohuslavem, advokátem se sídlem Italská 2581/67, Praha 2, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 2. 2023, č. j. 62 Af 68/2020 - 99,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 2. 2023, č. j. 62 Af 68/2020 - 99, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2020, č. j. 14358-5/2020-900000-312, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši 20 342 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Martina Bohuslava, advokáta.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 9. 2020, č. j. 14358-5/2020-900000-312, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil napadená rozhodnutí – dodatečné platební výměry na spotřební daň z piva za zdaňovací období únor 2017 až září 2018 v celkové výši

898 767 Kč. Žalovaný doměřil žalobkyni spotřební daň z piva za uvedená zdaňovací období proto, že žalobkyně nesplňovala podmínky pro uplatnění snížené sazby daně z piva dle § 82 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), a § 85 odst. 1 téhož zákona. Dle žalovaného byly řídicí a vlastnické struktury žalobkyně propojeny se společností Jarošovský pivovar a. s. (dále jen „Jarošovský pivovar“), a žalobkyně tudíž nespádala do kategorie malých nezávislých pivovarů a sníženou sazbu daně z piva uplatnila neoprávněně.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 9. 2. 2023, č. j. 62 Af 68/2020 - 99, zamítl jako nedůvodnou.

[3] Krajský soud se neztotožnil s tvrzením žalobkyně, že směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992, o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (dále jen „směrnice o spotřebních daních“), byla do vnitrostátního práva nesprávně transponována. Odkázal přitom na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 28. 10. 2021, C-221/20 a C-223/20, ve věci *A Oy a B Oy* (dále jen „rozsudek SDEU ve věci A Oy a B Oy“). Podle krajského soudu z tohoto rozsudku vyplývá, že i v případě, že členské státy využijí možnosti uplatňovat na svém území sníženou sazbu spotřební daně z piva u malých nezávislých pivovarů, je na jejich uvážení, zda za „malý nezávislý pivovar“ budou považovat i více spolupracujících pivovarů, jejichž společný roční výstav nepřesahuje 200 000 hl. Tuzemská právní úprava je dle krajského soudu oproti směrnici o spotřebních daních přísnější; směrnice o spotřebních daních umožňuje zdanit sníženou sazbou daně spolupracující „malé pivovary“, jejichž společný roční výstav nepřekročí 200 000 hl, zatímco tuzemská právní úprava umožňuje sníženou sazbu využít jen při spolupráci „malých nezávislých pivovarů“ definovaných v § 82 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Přesto není tuzemská právní úprava v rozporu se směrnicí o spotřebních daních, nedošlo k její nesprávné implementaci a není proto namístě dovolávat se přímého účinku čl. 4 odst. 2, věty druhé této směrnice.

[4] Požadavek tuzemské právní úpravy nelze dle krajského soudu považovat za diskriminační ani samoučelný. Do zákona byl včleněn s úmyslem podpořit sníženou sazbou daně pouze tradiční malé pivovary, nezávislé hospodářsky a technologicky na jiném pivovaru. Z důvodové zprávy k zákonu o spotřebních daních vyplývá, že se zákonodárce rozhodl nepodpořit sníženou sazbou daně všechny pivovary vyrábějící pivo do limitu 200 000 hl ročně, nýbrž pouze ty, které nejsou právně ani hospodářsky závislé na jiném pivovaru, resp. nejsou s jiným pivovarem technologicky propojeny. Krajský soud konstatoval, že tuzemská právní úprava není v rozporu s cíli směrnice o spotřebních daních, ani neznevýhodňuje žalobkyni s Jarošovským pivovarem (resp. jejich finanční skupinu) na unijním trhu. Dále krajský soud nesouhlasil s tím, že by byla aplikace § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních v praxi zcela vyloučena. Dané ustanovení je využitelné, pokud dva pivovary, které mají status malého nezávislého pivovaru ve smyslu § 82 odst. 1 zákona o spotřebních daních, spolupracují např. v oblasti propagace, odbytu apod., aniž by však byly ve vztahu hospodářské závislosti či provozní propojenosti.

[5] Co se týče námitky daňové diskriminace, dle krajského soudu není naplněn již první předpoklad tříkrokového testu dle rozsudku SDEU ze dne 9. 3. 1978, C-106/77, ve věci

pokračování

Simmenthal, neboť daňové subjekty působící ve dvou rozdílných členských státech nelze bez dalšího považovat za subjekty ve srovnatelné situaci. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, dle níž na sobě nejsou žalobkyně a Jarošovský pivovar právně či hospodářsky závislí. Ztotožnil se se závěry žalovaného, který ve svém rozhodnutí podrobně popsal okolnosti týkající se personální provázanosti obou subjektů. Za přílehlavý považoval krajský soud také odkaz žalovaného na rozsudek SDEU ze dne 2. 4. 2009, C-83/08, ve věci *Glückauf Brauerei*. Dle tohoto rozsudku nelze považovat pivovary za na sobě nezávislé v situaci, v níž tatáž osoba, vykonávající řídicí funkce v několika dotčených pivovarech, může, nezávisle na svém skutečném chování, ovlivňovat přijímání jejich obchodních rozhodnutí. Žalovaný se tak správně zaměřil na otázku společných ovládajících osob obou pivovarů.

[6] Žalobkyně tak dle krajského soudu nesplnila podmínky § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních, který pro využití snížené sazby daně vyžaduje, aby se jednalo o spolupráci dvou „malých nezávislých pivovarů“. Na uvedené nemá vliv skutečnost, že společný roční výstav obou pivovarů nepřesahuje 200 000 hl.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodu, který lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatelka předně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2023, č. j. 4 Afs 102/2022 - 41 (dále jen „rozsudek NSS ve věci Jarošovský pivovar“), v němž byla řešena skutkově obdobná věc, přičemž kasační soud dal za pravdu tehdejšímu stěžovateli (Jarošovskému pivovaru).

[9] Podle stěžovatelky je napadený rozsudek založen na nepřipustně formalistickém a doslovném výkladu § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních, který pomíjí základní principy a ústavní požadavky výkladu práva. Výklad krajského soudu je dle stěžovatelky v rozporu s výkladem eurokonformním, jazykovým, teleologickým, systematickým i historickým.

[10] Stěžovatelka upozorňuje, že oblast spotřebních daní je harmonizována unijním právem, a české právní předpisy je tak nutné vykládat v souladu s unijními. Při implementaci směrnice došlo ke zdánlivě drobné změně oproti znění směrnice – vložení slova „nezávislých“ do § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních – která má však závažné důsledky. Smyslem unijní úpravy je poskytnout výhodu na trhu malým pivovarům. Kritérium nezávislosti má zabránit tomu, aby takovéto výhody zneužily velké pivovary, a tím ohrozily hospodářskou soutěž. Je zřejmé, že § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních má v souladu s unijním právem upravovat situaci, v níž spolupracují dva malé pivovary, nehledě na jejich vzájemnou závislost.

[11] Rozsudek SDEU ve věci *A Oy a B Oy* není přílehlavý, neboť v tam posuzované situaci členský stát čl. 4 odst. 2, větu druhou směrnice o spotřebních daních do vnitrostátní právní úpravy neimplementoval. Stěžovatelka nerozporuje, že Česká republika neměla povinnost danou část směrnice o spotřebních daních do vnitrostátního právního řádu implementovat. Namítá však, že pokud se zákonodárce rozhodl dané ustanovení do českého právního řádu zařadit, měl povinnost učinit tak způsobem, který zachová smysl a účel tohoto ustanovení.

[12] Krajský soud se při výkladu § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních zaměřil na doslovné znění zákonného ustanovení na základě jazykového výkladu, který však vedl k jeho chybné a nelogické aplikaci. Smyslem a účelem směrnice o spotřebních daních i zákona o spotřebních daních je zvýhodnění malých pivovarů, které nesmí narušit vnitřní trh. Krajský soud § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních interpretoval v rozporu s tímto účelem, aniž by vysvětlil, jaký jiný účel má být tímto ustanovením sledován. Stěžovatelka dodává, že pokud by mezi pivovary existovala spolupráce, která by nezakládala jejich vzájemnou závislost, vztahovala by se na tyto subjekty nižší sazba spotřební daně dle § 82 odst. 1 zákona o spotřebních daních, neohledně na existenci § 82 odst. 5 téhož zákona.

[13] Výklad krajského soudu dle stěžovatelky vede k omezení volby právní formy pro podnikání v pivovarnictví. Pokud by se oba pivovary spojily (např. fúzí) a vytvořily by jediný pivovar, jejich společný výstav by podléhal nižší sazbě daně, než je tomu nyní. Stěžovatelka je tak nucena k fúzi s jiným subjektem, což fakticky narušuje svobodnou volbu způsobu podnikání.

[14] Stěžovatelka dále namítá, že zákon o spotřebních daních vychází z dříve účinného zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, v němž bylo v § 31a písm. c), větě druhé, stanoveno, že jestliže jedna právnická nebo fyzická osoba vlastní více pivovarů a jejich společný výstav v kalendářním roce nepřevyší 200 000 hl, považují se tyto pivovary za jeden malý nezávislý pivovar. Pokud by zákonodárce zamýšlel novou právní úpravou zásadně zpřísnit podmínky pro některé malé pivovary, poskytl by zajisté alespoň minimální odůvodnění takového zásahu v důvodové zprávě k nyní účinnému zákonu o spotřebních daních. Výklad krajského soudu tak dle stěžovatelky neodpovídá cíli, který zákonodárce sledoval.

[15] Stěžovatelka nepopírá, že mezi ní a Jarošovským pivovarem existuje personální propojení. Namítá však, že obě společnosti jsou na sobě hospodářsky nezávislé, mají jinou strategii, jiné produkty a zákazníky, a pohybují se místně na jiném trhu. Krajský soud (stejně jako žalovaný) dovozuje právní závislost stěžovatelky také z § 82 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, dle kterého je pivovar právně nebo hospodářsky závislý, pokud vlastní více než 50 % podílu na čistém majetku nebo disponuje více než 50 % hlasovacích práv jiného pivovaru. Stěžovatelka však nevlastní žádný podíl na Jarošovském pivovaru, ani nedisponuje žádnými hlasovacími právy. Závislost stěžovatelky a Jarošovského pivovaru dle § 82 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních tedy v nynější věci nelze dovozovat.

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Naopak nesouhlasí se závěry rozsudku NSS ve věci *Jarošovský pivovar*. Tvrzení, dle něhož je § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních transpozicí čl. 4 odst. 2, věty druhé směrnice o spotřebních daních, je dle žalovaného založeno na „domnělém, nepodloženém a jen dovozeném“ úmyslu zákonodárce. Závěr Nejvyššího správního soudu, že slovo „nezávislých“ je „přeroknutím“ zákonodárce, ve svém důsledku představuje podstatnou významovou změnu jasné zákonné úpravy. Nejvyšší správní soud se pasoval do role negativního zákonodárce a dotvořil rozhodnou právní úpravu nad rámec vůle zákonodárce. Rozsudek NSS ve věci *Jarošovský pivovar* by dle žalovaného mohl představovat vybočení z mezí ústavnosti.

pokračování

[17] Dle žalovaného byla směrnice transponována přípustným způsobem, a mezi unijní a vnitrostátní právní úpravou neexistuje rozpor. Dále uvádí, že při výkladu § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních nepochybně vycházel pouze z jazykového výkladu, ale přihlédl i k významu unijní právní úpravy. Z § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních dle žalovaného vyplývá úmysl zákonodárce vyřadit z daňového zvýhodnění spolupracující pivovary, které jsou na sobě právně či hospodářsky závislé. Zákonná úprava podmínek nároku na sníženou sazbu spotřební daně nenarušuje ani svobodnou volbu způsobu podnikání.

[18] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Napadený rozsudek Nejvyšší správní soud přezkoumal v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[19] Kasační stížnost je důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud neshledal důvod k tomu, aby se v nyní projednávané věci odchýlil od závěrů rozsudku NSS ve věci *Jarošovský pivovar* (viz odstavec [8] výše; všechna zde citovaná judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz), který se zabýval skutkově obdobnou věcí a obsahově téměř totožnou kasační stížností. V tehdejší věci byl stěžovatelem Jarošovský pivovar, tedy subjekt, jenž je s nynější stěžovatelkou personálně propojen. Právě závislost těchto dvou subjektů byla důvodem, proč je dle žalovaného a krajského soudu není možné považovat za „malé nezávislé pivovary“ ve smyslu § 82 odst. 1 a 5 zákona o spotřebních daních. Nejvyšší správní soud tudíž níže v zásadě jen rekapituluje závěry rozsudku NSS ve věci *Jarošovský pivovar*, které lze bez dalšího užít i na nyní posuzovanou věc. Nejvyšší správní soud dodává, že se neztotožňuje s výhradami žalovaného k odkazovanému rozsudku (blíže k tomu viz odstavec [33] níže).

[21] Podle § 82 odst. 1 zákona o spotřebních daních *malým nezávislým pivovarem je pivovar, jehož roční výroba piva, včetně piva vyrobeného v licenci, není větší než 200 000 hl a splňuje tyto podmínky: a) není právně ani hospodářsky závislý na jiném pivovaru, b) nadzemní ani podzemní provozní a skladovací prostory nejsou technologicky, či jinak propojeny s prostorami jiného pivovaru.*

[22] Podle § 82 odst. 2 zákona o spotřebních daních *pivovar je právně nebo hospodářsky závislý, pokud a) vlastní více než 50 % podílu na čistém majetku nebo disponuje více než 50 % hlasovacích práv jiného pivovaru, b) chybí některý hlavní výrobní provozní soubor v pivovaru, nebo c) byla uzavřena jakákoliv dohoda, z níž lze dovodit přímou nebo nepřímou hospodářskou nebo právní závislost na jiném pivovaru.*

[23] Podle § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních *spolupracují-li dva nebo více malých nezávislých pivovarů a jejich společná roční výroba nepřevyšuje 200 000 hektolitrů, považují se tyto pivovary za jeden malý nezávislý pivovar.*

[24] Podle čl. 4 odst. 2 směrnice o spotřebních daních *pro účely nižších sazeb se „malým nezávislým pivovarem“ rozumí pivovár, který je právně a hospodářsky nezávislý na jakémkoli jiném pivovaru, který využívá provozních prostor, jež jsou fyzicky umístěny odděleně od jakéhokoli jiného pivovaru, a který nevyrábí značkové pivo v licenci. Spolupracují-li však dva nebo více malých pivovarů a jejich společný roční výstav nepřekročí 200 000 hl, mohou být i tyto pivovary považovány za jediný malý nezávislý pivovár.*

[25] Jak Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ve věci *Jarošovský pivovár*, výklad právního předpisu v mezích nejširšího možného jazykového významu dotyčného pojmu je považován za základní východisko nalézání práva. Jeho legitimním nástrojem je však v určitých mimořádných případech i dotváření práva, neboť jako přepjatý formalismus je nutné odmítnout takový postup, při němž soudy neposkytují ochranu subjektivním základním právům jenom proto, že stát zanedbal vytvoření zákonného podkladu pro jejich uplatňování (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, N 190/47 SbNU 465; všechna zde citovaná judikatura tohoto soudu je dostupná na <https://nalus.usoud.cz>). V nálezu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, N 163/9 SbNU 399, Ústavní soud připomněl, že „[m]echanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity.“ Dle nálezu Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, N 13/7 SbNU 87, soud „[n]ení absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případech, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku. Je nutno se přitom vyvarovat libovůle; rozhodnutí soudu se musí zakládat na racionální argumentaci.“

[26] V nyní posuzované věci je zřejmé, že zákonodárce měl v úmyslu prostřednictvím § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních transponovat do českého právního řádu čl. 4 odst. 2, větu druhou směrnice o spotřebních daních. Ve vládním návrhu zákona o spotřebních daních je k jeho § 82 odst. 5 připojeno číslo CELEX 31992L0083, které sice označuje celou směrnici o spotřebních daních, nicméně je zřejmé, že právě tímto zákonným ustanovením byla transponována její určitá část. Ze srovnávací tabulky ke směrnici o spotřebních daních, která je dostupná v systému ISAP, vyplývá, že ustanovením § 82 návrhu zákona o spotřebních daních měl být transponován celý text čl. 4 odst. 2 směrnice o spotřebních daních, tedy včetně jeho věty druhé. Znění § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních bylo oproti vládnímu návrhu schváleno beze změny. O tom, že ustanovením § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních byla transponována věta druhá čl. 4 odst. 2 směrnice o spotřebních daních, svědčí i to, že texty obou těchto ustanovení si obsahově a formulačně odpovídají.

[27] Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci *Jarošovský pivovár* přestřel dva možné v úvahu přicházející výklady § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních. Toto zákonné ustanovení by bylo možné interpretovat tak, že právní fikce jednoho „malého nezávislého pivovaru“ má vliv na výši snížené sazby spotřební daně z piva, a posouvá spolupracující „malé nezávislé pivovary“ do jejího vyššího pásma (§ 85 odst. 1 zákona o spotřebních daních). Takový výklad však nelze považovat za vnitřně koherentní s relevantními ustanoveními zákona o spotřebních daních a směrnicí o spotřebních daních. Jestliže pravidla

pokračování

pro stanovení sazby a výpočet spotřební daně z piva pro „malé nezávislé pivovary“ stanoví § 85 zákona o spotřebních daních, bylo by nelogické, aby další takové pravidlo bylo izolovaně obsaženo v jiném ustanovení téhož zákona. Především by však v tomto případě vůbec nedošlo k transpozici čl. 4 odst. 2, věty druhé směrnice o spotřebních daních.

[28] Druhou možností je výklad, který by fakticky zakotvoval další podmínku pro získání statusu „malého nezávislého pivovaru“. Dle tohoto výkladu by „malému nezávislému pivovaru“, který spolupracuje (bez vytvoření vztahu vzájemné právní nebo hospodářské závislosti) s jiným „malým nezávislým pivovarem“, zůstal zachován status „malého nezávislého pivovaru“ získaný podle § 82 odst. 1 zákona o spotřebních daních jen v tom případě, že by společná roční výroba těchto dvou (či více) pivovarů nepřesáhla 200 000 hl. Přesáhla-li by společná roční výroba tuto maximální hranici, ztratil by dotčený pivovar postavení „malého nezávislého pivovaru“, přestože by splňoval všechny podmínky stanovené v § 82 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Důsledkem tohoto výkladu by tedy bylo zpřísnění podmínek pro získání postavení „malého nezávislého pivovaru“. Ani tento výklad nelze považovat za provedení čl. 4 odst. 2, věty druhé směrnice o spotřebních daních. Ta totiž naopak zmírňuje vymezení pojmu „malých nezávislých pivovarů“ zakotvené ve větě první téhož ustanovení. Nadto by stanovení této další podmínky pro přiznání statusu „malého nezávislého pivovaru“ mohlo být v rozporu s čl. 4 odst. 1 a 2, větou první směrnice o spotřebních daních, které poměrně striktně definují, jaké subjekty lze považovat za „malé nezávislé pivovary“.

[29] Ani jeden z výše zmíněných způsobů výkladu § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních neodpovídá záměru zákonodárce, kterým byla transpozice čl. 4 odst. 2, věty druhé směrnice o spotřebních daních. Smyslem a účelem čl. 4 odst. 2, věty druhé směrnice o spotřebních daních je totiž korekce definice „malého nezávislého pivovaru“ tak, aby za něj mohly být považovány také malé spolupracující pivovary, bez ohledu na jejich právní či hospodářskou závislost, pokud jejich společná roční výroba nepřekračuje maximální limit.

[30] Nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že dle předchozí právní úpravy se za jeden malý nezávislý pivovar považovaly také vlastnický propojené pivovary se společným výstavem nepřevyšujícím 200 000 hl v kalendářním roce [§ 31a písm. c), věta druhá zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních]. Je krajně nepravděpodobné, že by zákonodárce možnost využití snížené sazby spotřební daně z piva spolupracujícími malými pivovary oproti dřívější právní úpravě a unijní úpravě zásadně omezil, aniž by svůj záměr zmínil a náležitě objasnil v důvodové zprávě k zákonu o spotřebních daních. Ta ohledně § 82 odst. 5 tohoto zákona neobsahuje žádný komentář.

[31] Nadto, právní fikce jednoho „malého nezávislého pivovaru“ při spolupráci dvou nebo více „malých nezávislých pivovarů“ se společnou roční výrobou nepřevyšující 200 000 hl je nadbytečná; subjekt, jemuž náleží postavení „malého nezávislého pivovaru“ podle § 82 odst. 1 až 4 zákona o spotřebních daních, nepotřebuje tento status získat za použití odstavce 5 téhož ustanovení. Ustanovení § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních dává smysl jen v případech malých pivovarů, které jsou na sobě právně či hospodářsky závislé, a které lze i přesto považovat za jeden „malý nezávislý pivovar“.

[32] Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že slovo „nezávislých“ uvedené v § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních představuje legislativní chybu při transpozici čl. 4 odst. 2, věty druhé směrnice o spotřebních daních. Text, který tímto nedopatřením vznikl, nedává žádný rozumný smysl, který by byl koherentní s příslušnými ustanoveními téhož zákona a směrnice, a který by odpovídal racionálním důvodům předkladatele legislativního návrhu. Za této situace je nutné toto „přeřeknutí“ zákonodárce opravit a vycházet z toho, že jeho skutečnou vůlí bylo zmírnit podmínky pro přiznání statusu „malého nezávislého pivovaru“, vymezené v § 82 odst. 1 až 4 zákona o spotřebních daních, a vytvořit právní fikci „malého nezávislého pivovaru“ pro případ spolupráce dvou nebo více malých pivovarů, jejichž společná roční výroba nepřevyší 200 000 hl, bez ohledu na jejich právní nebo hospodářskou závislost.

[33] Výše uvedeným postupem Nejvyšší správní soud nevybočil z mezí ústavnosti, jak uvádí žalovaný. Jak vyplývá z výše citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/96, soudy se mohou odchýlit od doslovného znění zákonného ustanovení, pokud to vyžaduje účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost či některý z principů. Z výše uvedeného je patrné, že pokud by v nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud následoval doslovné znění § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních, vyložil by jej v rozporu s účelem sledovaným zákonodárcem a unijním právem. **Při výkladu a použití zákona sice je zapotřebí vycházet z toho, co v něm zákonodárce uvedl, a nikoli z toho, co snad uvést chtěl a do zákona nevtělil,** nicméně v nynějším případě oprava „přeřeknutí“ zákonodárce neznamena nepřipustné nahrazení výslovně projevené vůle zákonodárce obsahově odlišnou právní normou ze strany soudní moci, nýbrž naopak nápravu legislativního pochybení zákonodárce, umožnění realizace jeho skutečné vůle a postup v souladu s požadavkem na bezrozpornost právního řádu. V oblasti unijního práva je přitom nutné vycházet také z toho, že pokud se český zákonodárce rozhodl transponovat určité ustanovení unijního právního předpisu, a jasně a srozumitelně nevyjádřil vůli odlišnou od jeho výslovného znění, pak zamýšlel provést právě to, co taková evropská právní norma předpokládá.

[34] S ohledem na výše uvedené se Nejvyšší správní soud pro nadbytečnost již nezabýval kasační námitkou týkající se posouzení právní a hospodářské závislosti stěžovatelky a Jarošovského pivovaru. I kdyby byla tato kasační námitka důvodná, nemohla by již rozhodnutí zdejšího soudu ovlivnit.

[35] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nezákonný, a proto jej zrušil dle § 110 odst. 1, věty první s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku). Věc však krajskému soudu nevrátil k dalšímu řízení, jelikož současně rozhodl o zrušení rozhodnutí žalovaného dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a dle § 78 odst. 4 s. ř. s., a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok II. tohoto rozsudku).

[36] Dle § 78 odst. 5 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. je žalovaný v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveném v odůvodnění tohoto rozsudku. Žalovaný bude tedy vycházet z toho, že za „malý nezávislý pivovar“ se dle § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních považují dva nebo více malých spolupracujících pivovarů, nepřevýší-li jejich společná roční výroba 200 000 hl, bez ohledu na jejich právní či hospodářskou závislost.

pokračování

[37] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek krajského soudu a současně ruší i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 – 98).

[38] Jelikož stěžovatelka dosáhla zrušení správního rozhodnutí, měla z procesního hlediska úspěch ve věci a náleží jí tak dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. náhrada nákladů řízení vůči žalovanému, který úspěšný nebyl.

[39] Důvodně vynaložené náklady v řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč, za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč a dále odměna za zastupování advokátem. Ta byla v řízení před krajským soudem určena podle § 11 odst. 1 písm. g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – dále jen „*advokátní tarif*“, ve spojení s § 7 bodem 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za jeden úkon právní služby ve výši 3 100 Kč (účast na jednání před soudem; plná moc byla advokátovi výslovně udělena jen pro tento úkon, viz č. l. 94 spisu krajského soudu). Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) za tento úkon právní služby činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu částku 300 Kč. Odměna za zastupování advokátem v řízení o kasační stížnosti byla určena podle § 11 odst. 1 písm. a) a písm. d) advokátního tarifu, ve spojení s § 7 bodem 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za dva úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí zastoupení a sepsání kasační stížnosti), tedy v celkové výši 6 200 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu částku 300 Kč za každý z uvedených úkonů právní služby, tedy celkem 600 Kč. Odměna advokáta za zastupování v řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti tak činí částku 10 200 Kč. Zástupce stěžovatelky doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty (§ 14a odst. 1 advokátního tarifu), a proto součástí nákladů tvoří rovněž tato daň ve výši 2 142 Kč, tj. 21 % z částky 10 200 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

[40] Celkové důvodně vynaložené náklady stěžovatelky tedy činí 20 342 Kč (3 000 Kč + 5 000 Kč + 10 200 Kč + 2 142 Kč). Proto Nejvyšší správní soud uložil procesně neúspěšnému žalovanému povinnost zaplatit tuto částku úspěšné stěžovatelce na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě, a to k rukám jejího zástupce. Ke splnění této povinnosti stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku (výrok III. tohoto rozsudku).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 29. června 2023

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu