

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyň JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **HKS sirup, a. s.**, se sídlem nám. Dr. E. Beneše 25/27, Holešov, zastoupené JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Wellnerova 1322/3, Olomouc, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 3. 2016, č. j. 13426-2/2016-900000-304.4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 16. 5. 2017, č. j. 65 Af 74/2016 – 52,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím ze dne 10. 2. 2016, č. j. 8693-4/2016-580000-32.1, Celní úřad pro Olomoucký kraj zajistil podle § 58 odst. 3 písm. a) zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, neznačený líh v množství 4549,238 kg, který byl uložen v provozovně žalobkyně v obci Horní Moštěnice. Při místním šetření dne 28. 1. 2016 totiž celní úřad zjistil, že platnost povolení uděleného žalobkyni dne 13. 11. 2014 k přijímání a

užívání vybraných výrobků osvobozených od daně skončila dne 31. 12. 2015. Žalobkyně přitom nesplňovala žádnou výjimku pro skladování neznačeného lihu podle § 15 odst. 2 písm. c) zákona o povinném značení lihu.

[2] Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně v záhlaví označeným rozhodnutím. V povolení žalobkyně k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně byla vymezena jeho účinnost tak, že „*na základě tohoto povolení lze vybrané výrobky přijímat a užívat dnem nabytí právní moci tohoto rozhodnutí, nebo dnem 1. 1. 2015, podle toho, který den nastane později, a to až do 31. 12. 2015*“. Od 1. 1. 2015 zavedla novela zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, provedená zákonem č. 331/2014 Sb. nová pravidla povolovacího řízení, přičemž v přechodném ustanovení čl. III bodu 5 uvedla: „*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.*“ Z uvedeného ustanovení podle žalovaného vyplývá, že pokud v povolení uděleném žalobkyni byla stanovena platnost do 31. 12. 2015, uplynutím této doby povolení zaniklo. Zánikem povolení vznikla žalobkyni povinnost daň přiznat a zaplatit. Žalobkyní skladovaný líh již nemohl být od 1. 1. 2016 vybraným výrobkem osvobozeným od daně podle § 71 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních a naplňoval definici neznačeného lihu podle 15 odst. 2 písm. c) zákona o povinném značení lihu. S ohledem na skutečnost, že je zakázáno s neznačeným lihem nakládat, neměl celní úřad žádný prostor pro správní úvahu. Závěrem žalovaný uvedl, že žalobkyně se nemohla oprávněně domnívat, že pojem „*účinnost povolení*“ použitý v předmětném povolení má materiálně jiný obsah než „*doba platnosti povolení*“, přinejmenším, co se týče jejího konce.

II. Řízení před krajským soudem

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě - pobočky v Olomouci, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Ztotožnil se s žalovaným, že zákonodárce neopomenul při novelizaci zákona o spotřebních daních dříve vydaná povolení na dobu určitou, a pamatoval na ně v čl. III bodu 5 větě za středníkem zákona č. 331/2014 Sb. Z tohoto přechodného ustanovení (jakož i z důvodové zprávy) plyne, že povolení vydaná na dobu určitou existují (tj. platí a jsou účinná) pouze v rámci doby stanovené v takovém povolení. Jejich platnost nebo účinnost nebyla přechodným ustanovením nijak prodloužena, ani jinak změněna. Žalobkyně proto po datu 31. 12. 2015 nemohla nadále nakládat s nespotřebovaným lihem.

[4] Zákonodárce i přes změnu povolovacího režimu, kdy od 1. 1. 2015 zavedl vydávání povolení pouze na dobu neurčitou, nezměnil úpravu důsledků zániku povolení. Podle předchozí právní úpravy (účinné do 31. 12. 2014) i 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.

[5] Soud neshledal nezákonnost ani v tom, že celní úřad ve svém rozhodnutí nezmínil přechodná ustanovení. Žalobkyně v průběhu řízení vedeného v prvním stupni nenamítla, že její povolení nezaniklo, celní úřad proto neměl důvod se aplikací přechodných ustanovení zabývat. Na žalobkyni se od 1. 1. 2016 plně vztahovala právní úprava

novelizovaného zákona o spotřebních daních. Navíc, rozhodnutí prvního a druhého stupně tvoří jeden celek.

[6] Neopodstatněná byla také námitka, že je třeba rozlišovat platnost a účinnost povolení. Takové rozlišování nemá oporu v zákoně, ani v samotném povolení. Přestože povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků obsahuje pojem „*účinnost povolení*“, zatímco osvědčení o evidenci uživatele vybraných výrobků osvobozených od daně obsahuje text: „*Platnost povolení do: 31. 12. 2015*“, z obou dokumentů vyplývá, že jde o tentýž zaměnitelný pojem. Z žádné skutečnosti, ani z povahy věci nelze dovodit rozdílnou dobu platnosti a účinnosti.
[7] Žalobkyně se domáhala užití výjimky podle 15 odst. 2 písm. c) zákona o povinném značení lihu, neupřesnila však, kterou z výjimek by měla splňovat. Domnívala-li se, že je jí skladovaný líh osvobozen od daně z důvodu trvající účinnosti (platnosti) povolení, pak soud toto tvrzení již výše vyvrátil.

III. Obsah kasační stížnosti

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Podle stěžovatelky se krajský soud vypořádal pouze s částí námitek obsažených v patnácti stránkové žalobě, kterou shrnul pouze stručně na dvou stranách. Krajský soud nezaujal vlastní právní názor k otázkám vymezeným stěžovatelkou, ale pouze parafrázoval rozhodnutí žalovaného.

[10] Především se soud nesprávně domníval, že jediným předmětem rozdílného výkladu je čl. III odst. 5 zákona č. 331/2014 Sb. Nezabýval se však námitkou, že zákon o spotřebních daních ve znění zákona č. 331/2014 Sb. neobsahoval mezi taxativně vymezenými důvody zániku povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně uplynutí času. Soud nevypořádal ani námitku uvedenou v bodě 16 žaloby, podle níž z přechodného ustanovení čl. III odst. 5 zákona č. 331/2014 Sb. neplyne, že povolení zaniká uplynutím doby a že by se měly uplatnit zrušené, resp. nahrazené § 9 odst. 3 písm. h), § 13 odst. 21 a 22 zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 31. 12. 2014. Tato ustanovení již nebylo možné retroaktivně použít. S touto námitkou souvisel i bod 14 žaloby, který soud také opomněl. Stěžovatelka v něm namítla, že čl. III odst. 5 zákona č. 331/2014 Sb. nepředstavuje konkrétní vymezení zániku povolení uplynutím doby a nelze z něj dovodit, že by na povolení vydaná do 31. 12. 2014 měl být v plném rozsahu aplikován zákon o spotřebních daních ve znění účinném do 31. 12. 2014, a proto na posuzovanou věc nelze uplatnit ani následnou povinnost inventarizace podle § 43p zákona o spotřebních daních.

[11] Rozhodnutí správních orgánů se odvíjí od závěru, že líh, který stěžovatelka legálně nakoupila a používala k potravinářským účelům na základě povolení, se ocitl v režimu volného daňového oběhu v důsledku údajného zániku povolení uplynutím času. Takový závěr však nelze odůvodnit žádným ustanovením novelizovaného zákona o spotřebních daních, což krajský soud nevzal na vědomí. Zánik povolení uplynutím doby nelze dovodit

z čl. III odst. 5 zákona č. 331/2014 Sb. a z tohoto ustanovení neplyne ani vznik povinnosti přiznat a odvést spotřební daň a provést inventarizaci. Zejména nelze dovodit, že by zákonodárce zamýšlel ponechat retroaktivně v platnosti § 9 odst. 3 písm. h), § 13 odst. 21 a 22 zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 31. 12. 2014. Citované přechodné ustanovení neřeší skutečnost, že k zániku povolení může dojít pouze z důvodů stanovených zákonem, přičemž od 1. 1. 2015 mezi těmito důvody již není uplynutí času.

[12] Z napadeného rozsudku vyplývá, že se přiklonil k výkladu zastávanému žalovaným, aniž by do svých úvah zahrnul aktuální právní závěry vyslovené např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, č. 689/2005 Sb. NSS, podle kterého v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo mezery v zákoně umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější. Obdobné závěry plynou i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, č. 1778/2009 Sb. NSS, nebo z nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06. Výklad, podle kterého by bylo možné na základě čl. III odst. 5 zákona č. 331/2014 Sb. aplikovat již zrušené části zákona, a dovodit tak zánik povolení uplynutím času a vznik inventarizační a daňové povinnosti, by byl v rozporu s citovanou judikaturou.

[13] Již v žalobě stěžovatelka namítla, že nebylo možné použít § 43o a § 43p zákona o spotřebních daních, protože od 1. 1. 2015 nemohlo povolení zaniknout uplynutím času. Ze skutečnosti, že všechna povolení jsou nově bez časového omezení, lze usuzovat na záměr zákonodárce, že i předchozí povolení vydaná do 31. 12. 2014 nemají zanikat uplynutím času. Vznik povinnosti přiznat a odvést daň není možné dovozovat analogicky, ale pouze za splnění podmínek uvedených v § 9 odst. 3 písm. h) ve spojení s § 13c zákona o spotřebních daních ve znění účinném od 1. 1. 2015. Dřívější § 13 odst. 22 písm. a) téhož zákona byl zrušen bez náhrady. Úvaha krajského soudu v odstavci 25 napadeného rozsudku je nelogická, neboť soud na jedné straně připouští, že nelze postupovat podle zrušeného § 13 odst. 21 zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 31. 12. 2014, ale na druhé straně vychází ze zrušeného § 13 odst. 22 písm. a) téhož zákona (tj. zánik povolení uplynutím doby, na kterou bylo vydáno), aniž by to vysvětlil. Není pravdou, že by přechodná ustanovení jasně stanovila pravidla pro povolení vydaná do 31. 12. 2014 na dobu určitou, neboť hovoří pouze o zachování účinků dosavadních povolení a o tom, že platnost povolení není novelou dotčena. V žádném případě však z čl. III. odst. 5 zákona č. 331/2014 Sb. nelze dovodit, jaké jsou daňové povinnosti k již nakoupenému lihu, ani to, že by povolení skončilo uplynutím času nebo že by stěžovatelka byla povinna provést inventarizaci. Argumentace krajského soudu v odstavcích 26 až 28 se tak prakticky zcela míjí s žalobními námitkami. Krajský soud argumentoval úmyslem zákonodárce, který se nepromítl do zákona o spotřebních daních. Důvody zániku povolení byly zákonodárcem diametrálně změněny, to však krajský soud ponechal bez povšimnutí.

[14] Stěžovatelka nesouhlasila ani s tím, jak krajský soud vypořádal námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí celního úřadu. Celní úřad neuvedl v rozhodnutí prvního stupně, že by povinnost provést inventarizaci a zánik povolení měly vyplývat z přechodných ustanovení. Odůvodnění krajského soudu k této otázce je značně nepřesvědčivé. Je proto s podivem, že žalovaný jako odvolací orgán potvrdil rozhodnutí,

které neobsahovalo stěžejní odůvodnění, a bylo tedy nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Je rovněž otázkou, jakým způsobem je možné vykládat závěr soudu, podle kterého rozhodnutí správního orgánu prvního a druhého stupně tvoří jeden celek. Stěžovatelka je naopak přesvědčena, že úkolem žalovaného je nezákonná (i nepřezkoumatelná) rozhodnutí celního úřadu zrušit.

IV. Vyjádření žalovaného

[15] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s napadeným rozsudkem a setrval na svých předchozích vyjádřeních. K námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí celního úřadu dodal, že souhlasí s názorem soudu, podle kterého celní úřad neměl důvod se aplikací přechodných ustanovení zabývat. Odvolací orgán může doplnit odůvodnění rozhodnutí prvního stupně o další důvody, kterými reaguje na námitky odvolatele. Tak tomu bylo i v nyní posuzované věci. Rozhodné proto je, že žalovaný odvolací námitky stěžovatelky přesvědčivě vypořádal. V této souvislosti žalovaný podotkl, že v daňovém odvolacím řízení je důsledně uplatňován apelační princip, který nedává odvolacímu orgánu možnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc správci daně prvního stupně k dalšímu řízení. Náprava vad rozhodnutí i vad řízení musí proběhnout v rámci odvolacího řízení.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud neshledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Krajský soud dostatečně a jasně vysvětlil, z jakých důvodů neshledal žalobu opodstatněnou. Zabýval se především výkladem přechodných ustanovení, z nichž dovodil zánik platnosti povolení žalobkyně k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně ke dni 31. 12. 2015 (tedy k datu uvedenému v samotném povolení). Současně neshledal aplikovatelnou ani žádnou z výjimek pro nakládání s neznačeným lihem. Na základě těchto skutečností pak uzavřel, že stěžovatelka nebyla oprávněna po zániku povolení nakládat s nespotřebovaným lihem, a proto zde existoval důvod pro jeho zajištění. Krajský soud neopomněl ani další argumenty stěžovatelky, v nichž namítala nepřezkoumatelnost rozhodnutí prvního stupně a rozdílný obsah pojmů platnost a účinnost povolení (viz shrnutí výše odst. [5] a [6]).

[19] Argumentace krajského soudu tvoří přesvědčivou a logicky ucelenou úvahu, která bezpochyby splňuje nároky kladené na přezkoumatelnost soudních rozhodnutí. Stěžovatelce nelze přisvědčit, že by krajský soud pouze parafrázoval rozhodnutí žalovaného. Takové tvrzení nemá oporu v odůvodnění napadeného rozsudku, který řádně reagoval na žalobní námitky stěžovatelky. Pouhá skutečnost, že se krajský soud výslovně nevypořádal se všemi dílčími argumenty stěžovatelky, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odpověď na základní námitky totiž v sobě může konzumovat i odpověď

na některé námitky dílčí a související, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů. To platí tím spíše za situace, kdy je žaloba rozsáhlá v důsledku toho, že žalobce opakovaně parafrázuje některé dílčí argumenty jinými slovy. Shodně se k požadavkům na přezkoumatelnost soudních rozhodnutí staví také Ústavní soud, který např. v usnesení ze dne 23. 7. 2012, sp. zn. I. ÚS 1412/11, zdůraznil, že není porušením práva na spravedlivý proces, pokud obecné soudy „*nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (obdobně také nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Těmto požadavkům krajský soud v posuzované věci dostál. Nesouhlas stěžovatelky s věcným posouzením nelze zaměňovat za nepřezkoumatelnost.

[20] Nejvyšší správní soud považuje závěry krajského soudu nejen za dostatečné, ale i za věcně správné. V posuzované věci je nesporné, že stěžovatelka v okamžiku místního šetření celního úřadu dne 28. 1. 2016 skladovala ve své provozovně 4549,238 kg (tj. 5417,81 litrů) kvasného rafinovaného jemného lihu. Celní úřad nezpochybnil, že stěžovatelka tento líh 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. Spornou je však otázka, zda byla stěžovatelka oprávněna s tímto lihem nakládat na základě předmětného povolení i v době od 1. 1. 2016.

[21] Líh skladovaný stěžovatelkou se nacházel v nádrži o objemu 10016 litrů, nejednalo se tedy o líh ve spotřebitelském balení ve smyslu § 5 zákona o povinném značení lihu. Líh, který není ve spotřebitelském balení, je podle § 15 odst. 2 písm. c) uvedeného zákona neznačeným lihem s výjimkou situací v tomto ustanovení taxativně uvedených (viz dále). 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). Podle § 58 odst. 3 písm. a) téhož zákona správce daně nebo jiný orgán příslušný k prověřování plnění povinností při značení lihu nebo při nakládání s lihem neznačený líh zajistí. Na těchto základech je vystavěno rozhodnutí žalovaného, potvrzené krajským soudem.

[22] Pro posouzení věci je proto podstatné, zda stěžovatelka splňovala některou z výjimek, za nichž zákon o povinném značení lihu neklasifikuje líh, který se nenachází ve spotřebitelském balení, jako neznačený líh. Ve znění rozhodném pro posuzovanou věc byly v § 15 odst. 2 písm. c) stanoveny výjimky pro líh, „*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 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“.

[23] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že v posuzované věci nebyly splněny podmínky pro výjimku podle bodu 1 citovaného ustanovení (ostatní výjimky nepřipadaly v úvahu s ohledem na skutkové okolnosti a stěžovatelka se jich ani nedovolávala). Líh, 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 stěžovatelce povinnost daň přiznat a zaplatit. Vznik takové povinnosti vylučuje, aby byl stěžovatelkou skladovaný líh 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*“].

[24] Stěžovatelka ve své argumentaci zpochybňuje především výchozí předpoklad výše nastíněné argumentace – tedy zánik povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně ze dne 13. 11. 2014. Tato námitka není důvodná.

[25] Povolení ze dne 13. 11. 2014 k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně bylo stěžovatelce uděleno na dobu určitou do dne 31. 12. 2015. V textu tohoto povolení bylo uvedeno: „*Účinnost povolení: Na základě tohoto povolení lze vybrané výrobky přijímat a užívat dnem nabytí právní moci tohoto rozhodnutí, nebo dnem 1. 1. 2015, podle toho, který den nastane později, a to až do 31. 12. 2015*“. Ve shodě s krajským soudem i žalovaným Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovatelce, že se mohla legitimně domnívat, že „*účinnost*“ vymezená do 31. 12. 2015 je obsahově něčím jiným než platností toho povolení. Z citované části povolení je jednoznačně zřejmé, že stěžovatelka byla na jeho základě oprávněna přijímat a užívat vybrané výrobky (konkrétně líh kvasný rafinovaný jemný) pouze do 31. 12. 2015. Ustanovení § 13 odst. 15 zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 13. 11. 2014 výslovně stanovilo, že „*v rozhodnutí o zvláštním povolení stanoví správce daně dobu jeho platnosti*“. Při posouzení celkového znění povolení vydaného stěžovatelce nic nenasvědčuje, že by výše citovaným vymezením „*účinnosti*“ bylo myšleno něco jiného než stanovení „*platnosti*“ podle § 13 odst. 15. Tento závěr podporuje i skutečnost, že ve vztahu k danému vybranému výrobku celní úřad vydal stěžovatelce dne 13. 11. 2014 také osvědčení o evidenci uživatele vybraných výrobků osvobozených od daně, které obsahuje text: „*Platnost povolení do: 31. 12. 2015*“. S ohledem na obsah obou dokumentů a shodně stanovený okamžik zániku povolení, je tvrzení stěžovatelky o obsahové odlišnosti pojmu platnost a účinnost povolení stěží hájitelné. Ostatně stěžovatelka ani nijak nevysvětlila, jaké důsledky by měla jí tvrzená obsahová odlišnost těchto pojmů mít, tj. jaké další důsledky by mělo povolení vyvolávat poté, kdy zanikla v něm vymezená účinnost.

[26] Soud nepřisvědčil ani námitce, že novelou zákona o spotřebních daních provedenou zákonem č. 331/2014 Sb. se z dříve vydaných povolení na dobu určitou stala povolení na dobu neurčitou. Takovému výkladu brání přechodná ustanovení, na která poukázali již městský soud a žalovaný. Článek III bod 5 zákona č. 331/2014 Sb. upravil přechod na novou právní úpravu následovně: „*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*“(zdůraznění doplnil soud). Z citovaného ustanovení 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 jednoznačně podporuje důvodová zpráva k zákonu č. 331/2014 Sb.: „*Jelikož je nutné, aby všechny osoby disponující povoleními byly v souladu s novými podmínkami, které zakotvuje nová právní úprava, a přitom není účelné, aby stará povolení byla zrušena a všechny osoby musely přerušit svou činnost do doby, než by došlo k obnově starých povolení, je nutné prozatímně upravit jejich režim. Za tím účelem se na stará povolení (povolení vydaná přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona) bude pohlížet jako na povolení vydaná na základě právní úpravy účinné ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se všemi účinky, které s sebou nové nastavení povolení přináší. Výjimku z tohoto pravidla lze nalézt u povolení, která byla vydána na dobu určitou přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Tato povolení skončí dnem, který je uveden v povolení*“ (zdůraznění doplnil soud). Stěžovatelka se mýlí, pokud tvrdí, že krajský soud argumentoval úmyslem zákonodárce, který se nepromítl do textu zákona. Důvodová zpráva je v souladu s obsahem čl. III bod 5 zákona č. 331/2014 Sb.

[27] Opačnému závěru nebrání skutečnost, že povolení vydaná za účinnosti nové právní úpravy už byla vydávána pouze na dobu neurčitou. Bylo plně na rozhodnutí zákonodárce, jestli z dříve vydaných povolení (tj. povolení, která byla udělena za odlišných podmínek) na dobu určitou učiní povolení na dobu neurčitou. Z textu přechodných ustanovení i důvodové zprávy je nepochybné, že se zákonodárce rozhodl ponechat dříve vydaná povolení v platnosti jen dočasně, po dobu, která v nich byla uvedena. Během této doby si pak držitel mohl požádat o povolení nové. V případě stěžovatelky soud nemá pochybnost o tom, že stěžovatelka měla dostatečný čas zažádat o nové povolení. Ke změně právní úpravy došlo od 1. 1. 2015 a platnost jejího povolení končila k 31. 12. 2015. Měla tedy k dispozici celý rok, během něhož mohla požádat o nové povolení, pokud zamýšlela nakládat s lihem i po 31. 12. 2015.

[28] Současně na základě výše citovaného přechodného ustanovení bylo dostatečně předvídatelné, jaké důsledky má nová právní úprava pro platnost dříve vydaných povolení na dobu určitou. V této souvislosti soud podotýká, že požadavek předvídatelnosti práva je splněn i tehdy, pokud jednotlivec k posouzení dopadů právní normy musí vyhledat odbornou právní radu (viz např. rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. 11. 1996, *Cantoni proti Francii*, stížnost č. 17862/91, odst. 35, rozhodnutí o přijatelnosti ze dne 20. 9. 2005, *CBC-Union, s. r. o., proti České republice*, stížnost č. 68741/01, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2013, č. j. 8 Afs 31/2012 – 53).

[29] Předvídatelné byly i povinnosti, které byly spojeny se zánikem platnosti povolení. Podle § 43p odst. 1 zákona o spotřebních daních platí, že „[d]*ojde-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* [...]“ Podle odstavce 3 téhož ustanovení je ten, kdo je povinen provést inventuru zásob vybraných výrobků podle odstavce 1, povinen podat daňové přiznání a zaplatit daň nejpozději následující pracovní den po uplynutí lhůty k provedení této inventury. Podle odstavce 4 se inventura zásob vybraných výrobků se provádí u vybraných výrobků, „*a) které byly v okamžiku zrušení či zániku povolení uvedeny do volného daňového oběhu, nebo b) u nichž dnem zániku nebo zrušení povolení vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň.*“ Povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit vzniká mimo

jiné „*dnem zániku* [...] *povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně; to se nevztahuje na vybrané výrobky, které se mohou užívat bez tohoto povolení, nebo na vybrané výrobky, pro které toto povolení zaniklo podle § 13b a které jsou dnem zániku tohoto povolení uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně*“ [§ 9 odst. 3 písm. h) zákona o spotřebních daních ve znění zákona č. 331/2014 Sb.].

[30] Citovaná ustanovení zavedená novelou provedenou zákonem č. 331/2014 Sb. upravují důsledky zániku povolení obecně, tedy pro jakýkoliv zánik povolení, k němuž dojde v průběhu účinnosti této právní úpravy. Jsou tedy aplikovatelná nejen na situace, v nichž povolení zaniklo na základě důvodů vymezených zákonem o spotřebních daních ve znění zákona č. 331/2014 Sb., ale i na situace, kdy dřívější povolení zanikla v důsledku uplynutí doby v nich stanovené na základě přechodného ustanovení čl. III bod 5 zákona č. 331/2014 Sb. Povinnosti na základě § 43p odst. 1 zákona o spotřebních daních vznikly stěžovatelce přímo (v důsledku zániku platnosti povolení), nikoliv na základě nepřípustné analogie v neprospěch, jak tvrdí stěžovatelka.

[31] Stěžovatelka se mýlí také v tom, domnívá-li se, že správní orgány dovodily 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. Již žalovaný vysvětlil v napadeném rozhodnutí, že vyšel z § 43p ve spojení s § 9 odst. 3 písm. h) zákona o spotřebních daních ve znění účinném od 1. 1. 2015. Současně podotkl, že možnost podle § 13 odst. 21 zákona o spotřebních daních (tedy možnost za podmínek vymezených tímto ustanovením skladovat vybrané výrobky získané na základě zaniklého zvláštního povolení ještě i po zániku platnosti tohoto povolení až do vyčerpání zásob) byla zrušena bez náhrady. Stěžovatelce tedy nelze přisvědčit, že by žalovaný toto ustanovení na posuzovanou věc retroaktivně aplikoval. Jeho aplikaci naopak vyloučil. K namítanému retroaktivnímu použití § 13 odst. 22 zákona o spotřebních daních je pak třeba dodat, že citované ustanovení upravovalo zánik zvláštního povolení uplynutím doby, na kterou bylo vydáno. Pokud však žalovaný dospěl k závěru o zániku platnosti povolení stěžovatelky uplynutím doby, neaplikoval toto ustanovení retroaktivně, ale vyšel z přechodných ustanovení, jak bylo podrobně vysvětleno výše.

[32] Na základě výše uvedeného proto Nejvyšší správní soud přisvědčil krajskému soudu a žalovanému, že celní úřad byl oprávněn líh skladovaný stěžovatelkou zajistit, neboť byly naplněny všechny rozhodné podmínky (viz výše odst. [21] až [23]).

[33] Nedůvodná byla v této souvislosti námitka, v níž se stěžovatelka dovolávala zásady v pochybnostech ve prospěch (*in dubio mitius*). Předpokladem aplikace tohoto principu, a tedy mírnějšího postupu (*mitius*), je naplnění jeho hypotézy vyjádřené slovy *in dubio*. Tento princip se vztahuje na případy, kdy právní norma je neurčitá a umožňuje dvojí výklad, tedy vzbuzuje pochybnosti o svém obsahu, a zároveň tyto výklady jsou argumentačně srovnatelně obhajitelné. Za těchto podmínek je pak třeba se přiklonit k výkladu mírnějšímu, tedy takovému, který je šetrnější k ústavně zaručeným právům a svobodám (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 As 73/2011 – 316, či ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155). Výklad rozhodných ustanovení v posuzované věci Nejvyšší správní soud považuje za jednoznačný a nevzbuzující

pochybnosti o svém obsahu. Uvedená zásada se neuplatní tam, kde pluralita možných výkladů vzniká pouze na základě rozdílného právního názoru soudu a účastníka řízení, protože pak by se sám soudní přezkum stával zcela formálním a musel by prakticky vždy vést k vyhovění návrhu (viz rozsudek ze dne 17. 6. 2009, č. j. 5 Afs 103/2008 – 49).

[34] Ke stěžovatelčině námitce, že není zřejmé, jak chápat poznámku krajského soudu, podle níž řízení v prvním a druhém stupni tvoří jeden celek, Nejvyšší správní soud doplňuje, že tento závěr vyplývá z ustálené judikatury, podle níž lze vady rozhodnutí prvního stupně zpravidla odstranit i v řízení odvolacím, případně v řízení o rozkladu (viz např. rozsudky ze dne 28. 2. 2007, č. j. 7 As 72/2006 – 167, ze dne 19. 11. 2009, č. j. 1 Afs 88/2009 – 48, ze dne 8. 10. 2010, č. j. 4 Ads 104/2010 – 76, či ze dne 4. 5. 2011, č. j. 1 Afs 16/2011 – 55). Je-li vada řízení vedeného v prvém stupni plně zhojena v řízení odvolacím, není správní řízení jako celek stiženo vadou, která by způsobovala nezákonnost napadeného rozhodnutí (viz např. rozsudky ze dne 13. 4. 2004, č. j. 2 A 10/2002 – 269, č. 280/2004 Sb. NSS, či ze dne 30. 11. 2010, č. j. 9 As 37/2010 – 217). V nyní posuzované věci se však Nejvyšší správní soud ztotožňuje s krajským soudem, že k stěžovatelkou namítané vadě rozhodnutí celního úřadu nedošlo. V řízení v prvním stupni stěžovatelka nenamítla, že její povolení ze dne 13. 12. 2014 nezaniklo, celní úřad proto nebyl povinen výslovně ve svém rozhodnutí řešit přechodná ustanovení zákona č. 331/2014 Sb. Odůvodnění krajského soudu k této otázce proto na námitku stěžovatelky plně odpovídalo.

VI. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[35] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[36] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. dubna 2018

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu