



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **B & B - Palírna „Pod lipou“ v. o. s.**, se sídlem Petrovice ve Slezsku 219, Janov, zastoupené JUDr. Vilémem Urbišem, advokátem se sídlem Dr. E. Beneše 21, Bruntál, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ostrava**, se sídlem nám. Sv. Čecha 8, Ostrava - Přívoz, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 12. 2011, č. j. 22 Af 66/2010 - 32,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh řízení

[1.] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 6. 2010, č. j. 2743-9/2010-140100-21, č. j. 2743-7/2010-140100-21, č. j. 2743-5/2010-140100-21, č. j. 2743-6/2010-140100-21 a č. j. 2743-8/2010-140100-21. Jimi byla k odvolání stěžovatelky změněna či zamítnuta rozhodnutí Celního úřadu Krnov, jimiž jí byla dodatečně vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období listopad 2004, prosinec 2004, leden 2005, únor 2005 a březen 2005.

[2.] Ze spisu vyplývá, že u stěžovatelky jako provozovatelky pěstitelské pálenice byla v roce 2006 zahájena celním úřadem daňová kontrola spotřební daně z lihu. Touto kontrolou bylo zjištěno, že někteří pěstitelé uvedení ve zprávě o daňové kontrole překročili limit vypáleného lihu stanovený zákonem, nebo neprokázali, že jsou pěstiteli ve smyslu § 2 odst. 1 písm. o) zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, takže nebyli oprávněni nechat si žalobkyní vyrobit líh za sníženou sazbu

spotřební daně z lihu. Ve svých závěrech vycházel celní úřad z údajů poskytnutých katastrálními orgány, které u některých pěstitelů nedohledaly vlastnictví k žádným nemovitostem. Zpráva o daňové kontrole, v níž byly uvedeny jednotlivé osoby, které překročily limit, nebo u nichž se v rozporu s jejich prohlášením nepotvrdilo vlastnictví k pozemku na území ČR, byla projednána dne 27. 2. 2007 a společník stěžovatelky s ní byl srozuměn. Na základě této zprávy o daňové kontrole vydal celní úřad dne 14. 3. 2007 dodatečné platební výměry za výše uvedená zdaňovací období, jimiž stěžovatelce dodatečně vyměřil spotřební daň z lihu v základní sazbě podle § 70 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, a to jednak ve vztahu k pěstitelům, kteří překročili zákonný limit pro sníženou sazbu daně, jednak u osob, které neoprávněně tvrdily, že jsou pěstiteli. Stěžovatelka podala proti těmto platebním výměrům odvolání, která žalovaný rozhodnutími ze dne 16. 10. 2007, respektive 8. 10. 2007, zamítl. Stejně tak zamítl krajský soud rozsudkem ze dne 5. 2. 2009, č. j. 22 Ca 422/2007 - 56, prvou stěžovatelčinu žalobu proti těmto rozhodnutím.

[3.] V roce 2009 však celní úřad přikročil podle § 55b odst. 4 tehdy účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, k přezkoumání daňových rozhodnutí, a to v reakci na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 7 Afs 95/2008 - 43 (publ. pod č. 2532/2012 Sb. NSS), podle něž je překročení množství pálení pěstitelského pálení správním deliktem pěstitele postižitelným podle zákona o lihu, nezakládá však povinnost provozovatele pěstitelské pálenice uhradit za líh vyrobený nad množství limit částku odpovídající rozdílu mezi základní a sníženou sazbou daně z lihu. V případě stěžovatelky z toho vyplynulo, že jí měla být doměřena spotřební daň za líh vypálený pro osoby, které neoprávněně tvrdily, že jsou pěstiteli, nikoli však za líh vypálený pro skutečné pěstitele nad limit 30 litrů lihu na osobu. Pěticí rozhodnutí ze dne 26. 1. 2010 tak celní úřad změnil své předchozí dodatečné platební výměry na spotřební daň z lihu. Rozhodnutím č. j. 402-2/2010-096300-021 změnil daňový rozdíl za zdaňovací období listopad 2004 na částku 43 164 Kč; rozhodnutím č. j. 403-2/2010-096300-021 změnil daňový rozdíl za zdaňovací období prosinec 2004 na částku 73 920 Kč; rozhodnutím č. j. 404-2/2010-096300-021 změnil daňový rozdíl za zdaňovací období leden 2005 na částku 59 268 Kč; rozhodnutím č. j. 407-2/2010-096300-021 změnil daňový rozdíl za zdaňovací období únor 2005 na částku 19 404 Kč; a rozhodnutím č. j. 408-2/2010-096300-021 změnil daňový rozdíl za zdaňovací období březen 2005 na částku 1188 Kč.

[4.] Proti těmto pěti rozhodnutím podala stěžovatelka pět odvolání, v nichž namítala, že je i po této změně stále v rozporu se zákonem o lihu postihována za údajně nepravdivé údaje, které ve svých žádostech o zpracování kvasu uvedli jednotliví pěstitelé, když celní úřad nadále ponechal doměřenou spotřební daň v základní sazbě u pěstitelů, u nichž zjistil, že u nich nebylo dohledáno žádné vlastnictví pozemků v ČR. Požadovala proto, aby jí za jednotlivá období byla doměřená spotřební daň snížena na nulu. Žalovaný čtveřicí rozhodnutí ze dne 14. 6. 2010 stěžovatelčina odvolání zamítl, a to rozhodnutím č. j. 2743-9/2010-140100-21 ve vztahu ke zdaňovacímu období listopad 2004, rozhodnutím č. j. 2743-7/2010-140100-21 ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2004, rozhodnutím č. j. 2743-6/2010-140100-21 ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2005 a rozhodnutím č. j. 2743-8/2010-140100-21 ve vztahu ke zdaňovacímu období březen 2005. Pouze rozhodnutím č. j. 2743-5/2010-140100-21 vztahujícím se ke zdaňovacímu období leden 2005 změnil výrokovou část napadeného rozhodnutí celního úřadu č. j. 404-2/2010-096300-021 tak, že daňový rozdíl se změnil na částku 59 136 Kč, čímž napravil početní chybu celního úřadu. Nevyhovění stěžovatelčiným odvoláním odůvodnil žalovaný tím, že na osoby nesplňující podmínky pro status pěstitele nelze vůbec použít sníženou sazbu spotřební daně podle § 70 zákona o spotřebních daních. Připomněl také stěžovatelce, jak je definováno pěstitelské pálení a kdo je pěstitelem a že je věcí provozovatele pěstitelské pálenice a pěstitele, jak upraví svůj smluvní vztah. Provozovatel pěstitelské pálenice má kromě povinnosti řádně vést evidenci pěstitelů také právo požadovat po pěstiteli předložení průkazu totožnosti, výpisu z katastru nemovitostí či nájemní smlouvy, čímž může minimalizovat

riziko, že pokud se prokáže, že nešlo o pěstitelské pálení, bude mu doměřena spotřební daň. Pokud tak stěžovatelka neučinila a následně neodmítla osoby, které nesplňovaly podmínky pro pěstitelské pálení, jde o její pochybení, a když následně vyšla v důkazním řízení najevo nepravdivost jimi uváděných údajů, na níž by nic nezměnily ani stěžovatelkou navrhované výpovědi svědků, bylo potřeba daň doměřit. Konečně připomněl žalovaný stěžovatelce, že samotný pěstitel může být za uvedení nepravdivých údajů postižen v přestupkovém řízení dle § 17 zákona o lihu, nicméně plátcem spotřební daně zůstává dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních vždy pěstitelská pálenice, tedy stěžovatelka, coby výrobce, kterému vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Stěžovatelčin výklad stavící na jediném ustanovení zákona o lihu by popíral celý smysl a systém vybírání nepřímých daní. Celní úřad navíc obdobně postupoval i v dalších skutkově obdobných případech jiných daňových subjektů.

[5.] Stěžovatelka napadla těchto pět rozhodnutí před Krajským soudem v Ostravě pětící žalob. V nich vytýkala celnímu úřadu, že sice prověřil, zda osoby, které donesly na vypálení kvas, splňovaly definiční znaky pojmu pěstitel, neproověřoval však, zda tyto podmínky nesplňuje jiná osoba, která s nimi tvoří domácnost a podílela se na vypěstování ovoce. Stěžovatelka navíc nemohla nahlížet do katastru nemovitostí přes jména osob. Stěžovatelka také nemá pravomoc prověřovat pravdivost obsahu prohlášení pěstitelů, takovou pravomoc má jen státní orgán, v daném případě celní úřad, který tuto svou povinnost nesplnil. Pokud pěstitele v žádosti o zpracování kvasu uvedli nepravdivé údaje, mají být za toto jednání postihováni oni, a nikoli provozovatelka pěstitelské pálenice. Stěžovatelka také připomněla, že postup Celního úřadu Krnov se vymykal postupu ostatních celních úřadů v okolí, neboť žádný jiný celní úřad neporovnával údaje uvedené v žádosti pěstitele o zpracování kvasu s údaji v katastru nemovitostí. Pokud navíc celní úřad při takové kontrole zjistil rozpory, měl požadovat vysvětlení v první řadě po samotných pěstitelích.

[6.] Krajský soud spojil řízení o těchto pěti žalobách ke společnému projednání a společně je zamítl rozsudkem ze dne 15. 12. 2011, č. j. 22 Af 66/2010 - 32. Zde vyšel z toho, že názor obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 7 Afs 95/2008 - 43, nedopadá na osoby, u nichž nebylo prokázáno, že jsou pěstiteli ve smyslu § 2 odst. 1 písm. o) zákona o lihu. Zvýhodněnou sazbu daně z lihu podle § 70 odst. 1 zákona o spotřebních daních lze použít jen na výrobu lihu obsaženého v ovocných destilátech z pěstitelského pálení pro pěstitele splňující podmínky stanovené zákonem o lihu, přičemž poznámka pod čarou v tomto ustanovení odkazuje právě na vymezení pěstitele obsažené v § 2 odst. 1 písm. o) a § 4 zákona o lihu. Daňové povinnosti provozovatele pálenice jsou těmito ustanoveními stanoveny jednoznačně, takže vůbec není prostor pro aplikaci právních závěrů obsažených v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155 (publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS), na který stěžovatelka poukazovala v žalobě. Daňová povinnost stěžovatelky zde jednoznačně plyne z § 4 odst. 1 zákona o spotřebních daních, podle něž je stěžovatelka jakožto výrobce lihu plátcem spotřební daně z lihu, který pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí spotřební daň vybranou od poplatníků, jimiž jsou buď pěstitelé splňující podmínky § 2 odst. 1 písm. o) zákona o lihu, nebo další osoby, které si nechaly vyrobit líc v pěstitelské pálenici. Výroba lihu pro tyto osoby nemůže být předmětem snížené sazby daně z lihu. Krajský soud také neviděl důvod, proč by mělo být dokazováno, zda osoby, které požádaly o výrobu lihu a samy nesplňovaly kritéria pěstitelů, mají ve společné domácnosti osobu, která tato kritéria splňuje. Práva pěstitele vyplývající ze zákona o lihu se vztahují k osobě pěstitele, nikoliv k jiné osobě tvořící s ním společnou domácnost. Tyto další osoby jsou zmíněny pouze v § 4 odst. 6 zákona o lihu v souvislosti se zákonným množstevním limitem výroby lihu v rámci pěstitelského pálení, ze samotného zákona jim však nevyplývají žádná práva či povinnosti. Ke stěžovatelčině námitce, že neměla pravomoc ke kontrole obsahové správnosti údajů uváděných v žádosti o pálení, krajský soud odkázal na svůj předchozí rozsudek ze dne 5. 2. 2009,

č. j. 22 Ca 422/2007 - 56. Podle něj sice provozovatel pěstitelské pálenice opravdu takovou povinnost nemá, je však v jeho zájmu stanovit pěstitelům takové podmínky, které by při vzniku jejich vzájemného smluvního vztahu vedly k transparentnímu způsobu naplnění zákonných znaků pěstitele, a to i v zájmu minimalizace podnikatelského rizika provozovatele pěstitelské pálenice s vědomím jeho daňové povinnosti coby plátce spotřební daně. Stěžovatelčinou námitkou, že se postup celního úřadu vymyká zavedené praxi ostatních celních úřadů, se pak krajský soud odmítl zabývat s poukazem na její obecnost, když stěžovatelka nijak nevymezila, které jiné celní úřady má na mysli, a neuvedla žádné konkrétní důkazy.

II. Obsah kasační stížnosti

[7.] Stěžovatelka v kasační stížnosti směřující proti tomuto rozsudku uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, vady řízení před správním orgánem a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozsudku, popřípadě v jiné vadě řízení před krajským soudem.

[8.] Stěžovatelka nejprve rekapituluje právní názor krajského soudu, a to tak, že podle něj se snížená sazba spotřební daně vztahuje jednak na vlastníka pozemku, na němž bylo ovoce vypěstováno; dále na uživatele takového pozemku, který je oprávněn jej využívat z jiného titulu; a konečně na toho, kdo obdržel ovoce ve formě naturálního plnění. Proti tomu však stojí postup celního úřadu, který při své daňové kontrole kontroloval pouze to, zda osoby, které si u stěžovatelky nechaly vypálit kvas, byly vlastníky pozemku, či nikoli. Celní úřad měl přitom zkoumat i to, zda ony osoby neužívaly dané pozemky z některého z důvodů, které se nezaznamenávají do katastru nemovitostí. Z obsahu zprávy o provedené daňové kontrole navíc nelze zjistit, ke kterému dni celní úřad prověřoval údaje v katastru nemovitostí, přestože se tyto údaje mohly v období dvou let mezi odvedením daně a daňovou kontrolou změnit, ani jakým způsobem celní úřad vlastně toto ověřování prováděl, což zakládá nepřezkoumatelnost jeho postupu. Touto námitkou se nezabýval ani žalovaný a po něm ani krajský soud, přestože postup celního úřadu byl podle stěžovatelky *contra legem*. Celní úřad také nedoložil žádné listinné důkazy prokazující provedení prověřování v katastru nemovitostí, v jehož rámci by se prokázalo, že konkrétní pěstitelé nevlastní žádné pozemky v rámci celé ČR. Krajský soud také nevysvětlil, proč mu pro závěr, že tyto osoby nesplňují podmínky pro přiznání daňové slevy, stačí tvrzení celního úřadu, že prověřil údaje v katastru nemovitostí. Rozhodnutí podložené jen takovým tvrzením měl krajský soud zrušit, neboť nemělo oporu ve spisech. Neučinil-li tak, zatížil své rozhodnutí vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[9.] Dále stěžovatelka vytýká krajskému soudu v rámci kasační námítky podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., že nesprávně posoudil právní otázku aplikace § 70 zákona o spotřebních daních.

[10.] Důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. pak stěžovatelka spatřuje v nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, který se nevypořádal s jejími námitkami uvedenými v žalobách. Z odůvodnění rozsudku navíc nelze zjistit, jakými úvahami se krajský soud řídil při svém rozhodování.

[11.] Konečně pak je třeba vyřešit otázku, zda je to právě pěstitelská palírna, kdo má nést odpovědnost za chyby zákonodárce, který nedomyslel systém kontroly obsahové správnosti žádosti o zpracování kvasu při uplatnění snížené sazby spotřební daně z lihu. Stěžovatelka volá soudní moc k tomu, aby toto pochybení zákonodárce napravila, aby nakonec jeho následky nenesl občan.

[12.] Z těchto důvodů stěžovatelka navrhuje zrušit rozsudek krajského soudu a věc mu vrátit k dalšímu řízení, pokud Nejvyšší správní soud neshledá podmínky pro to, aby sám rozhodl o zrušení rozhodnutí správního orgánu.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[13.] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na své vyjádření k předchozím stěžovatelčiným žalobám. Nad jejich rámec žalovaný konstatuje, že důkazem v daňové kontrole byly odpovědi Katastrálního pracoviště v Krnově zaslané na výzvu celního úřadu, tedy výpisy z katastru nemovitostí, popřípadě přehledy vlastnictví, které jsou přílohou spisu k daňové kontrole. Na jejich základě bylo v průběhu daňové kontroly prokázáno, že některé fyzické osoby, které uplatnily u stěžovatelky nárok na vyrobení etanolu ve zvýhodněném režimu pěstitelského pálení, nebyly pěstiteli ve smyslu § 2 odst. 1 písm. o) zákona o lihu, neboť v prohlášení pěstitele sice uvedly, že na vlastním pozemku vypěstovaly ovoce, prověřením údajů z katastru nemovitostí však vyšlo najevo, že tomu tak není. Stěžovatelka byla s těmito důkazy během daňové kontroly seznamována, mohla se k nim vyjádřit, svého práva uvedeného v § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků však nevyužila a ani při projednání zprávy o daňové kontrole nevznesla proti postupu celního úřadu námitku a nenavrhlala doplnění či změnu znění zprávy. Žalovaný také připomíná, že stěžovatelka v kasační stížnosti namítá skutečnosti, které v průběhu odvolacího řízení ani řízení před krajským soudem nenamítala.

[14.] Ze všech těchto důvodů žalovaný navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

IV. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[15.] Díky tomu může nyní zdejší soud posoudit důvodnost kasační stížnosti. Tu posoudil Nejvyšší správní soud v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[16.] Stěžovatelčiny námitky je třeba posoudit - v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.) - prakticky v opačném pořadí, než v jakém jsou uvedeny v kasační stížnosti. Z logiky kasačního přezkumu totiž vyplývá, že nejprve je namístě vyhodnotit námitku podřazenou pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť pokud by byl rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, nebylo by na něm již dále co přezkoumávat pohledem námitek podřazených stěžovatelkou pod písmena a) a b) téhož ustanovení. Stěžovatelčina výtka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost je ovšem nanejvýš obecná. Stěžovatelka pouze vytýká krajskému soudu, že se nevypořádal s námitkami, které uvedla v žalobách. Nijak již ale nekonkretizuje, se kterými z jejích námitek se krajský soud konkrétně nevypořádal. Pokud dále stěžovatelka tvrdí, že z odůvodnění napadeného rozsudku nelze zjistit, jakými úvahami se krajský soud řídil, s tímto neméně obecným tvrzením se zdejší soud neztotožňuje, jak ostatně bude zjevné níže, kde bude tyto údajně nezjistitelné úvahy krajského soudu hodnotit a podrobovat věcnému přezkumu.

[17.] Podobně obecná je i stěžovatelčina námitka, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku aplikace § 70 zákona o spotřebních daních. Ta je dále konkretizována pouze stěžovatelčíným požadavkem „vyřešit definitivně základní otázku, zda je palírna povolána k tomu, aby nesla odpovědnost za chyby zákonodárce.“ K tomu Nejvyšší správní soud jednoznačně uvádí, že v uvedeném ustanovení žádné zákonodárcovo pochybení nespátuje. V rozhodné době, tedy před účinností novely zákona o spotřebních daních č. 362/2009 Sb., toto ustanovení zakotvovalo čtyři sazby daně z lihu, přičemž pro účely nyní posuzované kasační stížnosti jsou rozhodující dvě sazby dopadající na výrobky pod kódem nomenklatury 2208. První z těchto položek byl „líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2208 s výjimkou destilátů z pěstitelského pálení“ zdaněný sazbou 26 500 Kč/hl etanolu; druhou pak byl „líh obsažený v destilátech ovocných z pěstitelského pálení“ zdaněný sazbou 13 300 Kč/hl etanolu. Nejvyšší správní soud neshledává, že by toto rozlišení bylo jakkoliv nejasné.

[18.] Rozlišovacím kritériem určujícím pro to, která ze sazeb má být použita, je to, zda daný líh byl vyroben v rámci pěstitelského pálení. To je vymezeno v § 4 zákona o lihu, což vyplývá nejen z legislativní poznámky pod čarou (jež sama o sobě samozřejmě není závazná, jak bylo vyloženo např. v nálezů Ústavního soudu ze dne 30. 11. 1999, sp. zn. II. ÚS 485/98) v zákoně o spotřebních daních, ale zejména ze skutečnosti, že právě zákon o lihu je jediným, který pěstitelské pálení definuje, naopak ostatní zákony (například zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu, či konečně zákon o spotřebních daních) na zákon o lihu v definici pěstitelského pálení pouze odkazují.

[19.] Zákon o lihu pak definuje a reguluje pěstitelské pálení ve svém § 4, přičemž v jeho § 2 odst. 1 písm. o) je definován i sám pěstitel, a to ve znění účinném v rozhodné době, tedy před účinností novely č. 95/2011 Sb., jako „fyzická osoba, která na vlastním pozemku nebo na pozemku, který je oprávněna užívat z jiného právního důvodu, vypěstovala ovoce, popřípadě její zaměstnanci, kteří ovoce obdrželi ve formě naturálního plnění.“ Takto konstruované vymezení toho, který líh má být zdaněn základní sazbou spotřební daně a který sníženou sazbou, je podle Nejvyššího správního soudu dostatečně jasné.

[20.] Pokud pak stěžovatelka brojí během soudního řízení a předtím ve svých odvoláních proti tomu, že je postihována za to, že osoby, pro něž vypálila líh, nebyly pěstiteli, ačkoli jí to tvrdily, a namítá-li, že si to neměla jak ověřit, nemůže s tím Nejvyšší správní soud souhlasit. Zákon o lihu ve znění účinném v rozhodné době, tedy do novely č. 95/2011 Sb., totiž v § 4 odst. 7 jednoznačně určoval, co musí splnit osoba, aby při pěstitelském pálení byla uznána za pěstitel:

„Pěstitel je povinen splnit podmínky stanovené v odstavci 4 a v § 2 odst. 1 písm. o) a o tomto splnění předložit písemné prohlášení právnické nebo fyzické osobě provozující pěstitelskou pálenici, ve kterém musí být uvedeno

a) jméno a příjmení pěstitel, adresa trvalého bydliště a rodné číslo pěstitel,

b) stvrzení podmínek stanovených v § 2 odst. 1 písm. o), přičemž vlastnictví pozemku se doloží uvedením katastrálního území a obce. Užívání pozemku z jiného důvodu se doloží specifikací právního vztahu. Získání ovoce formou naturálního plnění se doloží potvrzením zaměstnavatele,

c) stvrzení podmínek stanovených v odstavci 4,

d) v případě, že si pěstitel v tomtéž výrobním období nechal vyrobit destilát i v jiné pěstitelské pálenici, uvede v prohlášení též množství takto vyrobeného destilátu v měřicích jednotkách, adresu a obchodní jméno pěstitelské pálenice, která destilát vyrobila,

e) prohlášení o soublasu (nesoublasu) se smícháváním vlastní suroviny se surovinami ostatních pěstitelů.“

[21.] V nyní posuzovaném případě bylo klíčové stvrzení podmínek podle § 4 odst. 7 písm. b) zákona o lihu, který zde jednoznačně stanovoval, jak má pěstitel doložit titul, který z něj činí pěstitel ve smyslu zákona o lihu. Je tedy na provozovateli pěstitelské pálenice, aby tato potvrzení vyžadoval, jak mu nejen umožňuje, ale přímo i ukládá zákon. Ten totiž pamatuje na to, co má doložit každá ze tří kategorií pěstitelů uvedených v § 2 odst. 1 písm. o) zákona o lihu: vlastník pozemku uvede katastrální území a obec, uživatel pozemku doloží specifikaci právního vztahu a ten, kdo obdržel ovoce formou naturálního plnění, doloží potvrzení zaměstnavatele. Stěžovatelce osoby, které si u ní chtěly nechat vypálit líh a za něž stěžovatelka odvedla chybně daň v nižší sazbě, neboť jak se později ukázalo, nesplňovaly podmínky pro uznání za pěstitel, tvrdily, že jsou vlastníky pozemků, a jak vyplývá z daňového spisu, do prohlášení pěstitel v žádosti o zpracování kvasu (ovoce) uváděly v souladu s tímto ustanovením, v jaké obci a na jakém katastrálním území leží pozemek, jehož jsou údajně majiteli. Bylo pak již jen na stěžovatelce, zda bude těmto ručně vyplněným údajům věřit bez dalšího, čímž jistě zvyšovala komfort pro své zákazníky i pro sebe, ovšem také míru svého podnikatelského rizika pro případ, že později vyjde najevo, že tyto osoby ve skutečnosti nejsou vlastníky jimi uvedených pozemků; nebo zda bude vyžadovat důvěryhodnější prokázání. Stěžovatelka sice v řízení před krajským

soudem uváděla, že k takovému přesnějšimu prokázání neměla na rozdíl od celního úřadu prostředky, s tím se však Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit. Je sice pravda, že by nemohla požadovat výpisy všech pozemků ve vlastnictví konkrétní fyzické osoby, mohla však například požadovat po svých klientech výpis z katastru nemovitostí, nebo i jen pouhé upřesnění parcelního čísla, které by stěžovatelce umožnilo ověřit si pravdivost pěstiteli uváděných tvrzení. V současnosti je již možné takové ověření provést v řádu minut pomocí internetového přístupu do katastru nemovitostí, kde je pro vyhledání parcely včetně jejího majitele vyžadováno právě a pouze katastrální území, obec a parcelní číslo, ba dokonce se stále zdokonaluje možnost vyhledávat majitele i jen podle digitální mapy katastrálního území bez znalosti čísla konkrétní parcely. Takové ověřování přitom nelze chápat jako nepřiměřené břemeno pro provozovatele pěstitelské pálenice s přihlédnutím k tomu, že stěžovatelka je podnikatel, je plátkyní spotřební daně a daně z příjmů, což samo o sobě vyžaduje určitou kvalitu vedení evidence, takže nahlížení do katastru nemovitostí, nyní zejména prostřednictvím internetu, by mělo být v jejích možnostech.

[22.] Bylo zároveň jen a pouze její volbou, zda k němu přikročí. Lze jistě respektovat, že kromě velkých pěstitelských palíren, které mají i dostatečné administrativní kapacity, v současnosti například počítač s přístupem na internet, které jim umožňují obratem ověřovat údaje prohlašované samotnými pěstiteli, existují i malé lokální pěstitelské palírny, které naopak taková ověření nepotřebují provádět, neboť své pěstitele a jejich pozemky znají osobně. Pokud se stěžovatelka rozhodla pro tuto druhou možnost, tedy žádné další ověření po pěstitelích nevyžadovala, byla to její svobodná volba, kterou sice zvýšila komfort vyřizování žádostí o zpracování kvasu (ovoce) pro pěstitele i pro sebe, ovšem za cenu zvýšení podnikatelského rizika. Nadále totiž jen a pouze ona zůstala plátkyní spotřební daně podle § 4 odst. 1 zákona o spotřebních daních a měla si být vědoma toho, že případná laxnost při ověřování toho, zda osoby, pro něž vypalovala líh, jsou skutečně pěstiteli, může mít za následek, že chybně určí, jakou sazbou spotřební daně bude daný líh zdaněn. Pokud pak následně celní orgány zjistí, že sazbu daně špatně určila, je zcela v souladu se zákonem o spotřebních daních, že jí bude daň dodatečně vyměřena.

[23.] Takový postup je ostatně plně v souladu i s judikaturou Nejvyššího správního soudu, která byla v řízení citována. Opakovaně citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 7 Afs 95/2008 - 43 (publ. pod č. 2532/2012 Sb. NSS), totiž dopadá pouze na osoby, které splňují definiční znaky pěstitele, ovšem nechají si vypálit více než zákonem stanovených 30 litrů lihu. Pro takový případ má být pěstitel či pěstitelská palírna postížena v rámci správního trestání, nemá však být „postížena“ dodaněním do základní sazby spotřební daně. To je plně v souladu s tím, že v rámci správního trestání může správní orgán zohlednit, zda k překročení limitu došlo ze zavinění provozovatele pěstitelské palírny, který například vědomě vypálil pro jednoho pěstitele více než zákonných 30 litrů, nebo naopak bez jeho zavinění, pokud by si například pěstitel nechal nejprve vypálit 30 litrů lihu v jedné palírně a následně by si chtěl nechat vypálit další množství lihu v jiné palírně, přičemž by nepravdivě uvedl, že si dosud nikde jinde nenechal líh vypálit. Stíhání pro správní delikt umožňuje tento rozdíl zohlednit, naopak dodanění by takové rozlišování znemožňovalo a mohlo by být nespravedlivé. V nyní posuzovaném případě to však nehrozí, neboť jak bylo popsáno výše, provozovateli pěstitelské palírny se nabízejí jasné postupy, jak si může ověřit pravdivost údajů uváděných pěstiteli. Právní jistota daňového subjektu (k ní blíže viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2008, č. j. 5 Afs 129/2005 - 110, publ. pod č. 1769/2009 Sb. NSS) tak není nijak ohrožena.

[24.] I Nejvyšší správní soud se tak ztotožňuje s tím, že pokud provozovatel pěstitelské pálenice zaplatí podle § 70 zákona o spotřebních daních daň ve snížené sazbě zatěžující pěstitelské pálení za vypálení lihu pro osobu, která ve skutečnosti nesplňuje podmínky pro pěstitele ve smyslu § 2 odst. 1 písm. o) zákona o lihu, je namístě, aby takovému provozovateli

byla doměřena daň do výše odpovídající základní sazbě. Je totiž právě na provozovateli pěstitelské pálenice, aby si ověřil pravdivost údajů, jimiž pěstitelé prokazují, že podmínky tohoto ustanovení splňují.

[25.] Stěžovatelka také ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. namítá, že celní úřad měl ověřovat i to, zda osoby, které požádaly o vypálení lihu, nespádají do některé jiné ze skupin pěstitelů, byť by i nebyly vlastníky pozemků. Dále vytyká celnímu úřadu, že ze zprávy o provedené daňové kontrole nelze zjistit, ke kterému dni celní úřad údaje v katastru nemovitostí ověřoval, a nedoložil listinné důkazy prokazující provedení tohoto prověřování. Jak ovšem vyplývá i z výše provedené rekapitulace žaloby, takovou námitku stěžovatelka vůbec neuplatnila v žalobě, neboť v ní se zaměřila na výtku, že celní úřad neověřoval, zda podmínky § 2 odst. 1 písm. o) zákona o lihu nespĺňuje jiná osoba žijící ve společné domácnosti s osobou, která chce vypálit z ovoce líh. Nyní citovanou námitku uplatňuje poprvé až v kasační stížnosti, což z ní činí námitku nepřipustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohla (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, publ. pod č. 1743/2009 Sb. NSS; či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, publ. pod č. 419/2004 Sb. NSS). Tím spíš je zarážející, že stěžovatelka vytyká krajskému soudu, že se s touto – v žalobě neuplatněnou – námitkou nevyporádal.

[26.] Stěžovatelka ostatně mohla tuto námitku uplatnit již při projednání zprávy o daňové kontrole. Z ní a ze souvisejícího spisového materiálu, konkrétně ze žádosti o předání údajů ze dne 14. 9. 2006 založené na č. l. 35 daňového spisu, kterou celní úřad zaslal Katastrálnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj se sídlem v Opavě, by ostatně stěžovatelka také zjistila, že celní úřad žádal o výpis vlastnických práv ke dni 30. 6. 2004. Projednání zprávy o daňové kontrole a jejich podkladů se společně se stěžovatelkou však proběhlo dne 27. 2. 2007 bez připomínek, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání založeném na č. l. 134 daňového spisu.

[27.] Pouze obiter dictum k této námitce, která měla být uplatněna rozhodně dříve, než až v kasační stížnosti, pak Nejvyšší správní soud uvádí, že dost dobře nelze celnímu úřadu vytykat, že neřešil, zda osoby uvedené ve stěžovatelčině evidenci jako pěstitelé nespádají pod některou jinou kategorii pěstitelů. Je vcelku pochopitelné, že celní úřad vycházel z údajů, které mu předložila sama stěžovatelka. Pokud stěžovatelka tvrdila ve své evidenci, že dotčené osoby splňovaly podmínky § 2 odst. 1 písm. o) zákona o lihu z titulu vlastnictví pozemku, bylo zcela namístě, že si celní úřad ověřoval pravdivost právě této informace uvedené ve stěžovatelčině evidenci, a nikoli jiné informace, v její evidenci neuvedené. I tato výtka tak naopak podporuje výše zdůvodněný závěr, že naplnění definičních znaků pěstitele by měl ověřovat v prvé řadě sám provozovatel pěstitelské pálenice. Pokud je mu totiž předloženo prohlášení zájemce o vypálení lihu z ovoce či kvasu o vlastnictví nemovitosti, může si pravdivost této skutečnosti snadno ověřit v katastru nemovitostí, a zjistí-li její nepravdivost, může po této osobě požadovat prokázání jiného znaku, který by z ní činil pěstitele ve smyslu zákona o lihu, jinak po ní může vyžadovat částku odpovídající základní sazbě daně z lihu. Snížená sazba daně z lihu je koneckonců určitou daňovou úlevou poskytnutou pěstiteli i pěstitelské palírně, pro něž činí vypálení lihu levnější a celou transakci atraktivnější. Není proto nijak nepřiměřené, pokud zákonodárce požaduje po obou těchto subjektech, aby ve vzájemné souhře prokázaly, že jsou splněny podmínky této úlevy.

V. Závěr

[28.] Ze všech shora vyložených důvodů soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Tím spíš nebyly dány důvody k postupu podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., k němuž patrně stěžovatelka směřuje, když se v kasační stížnosti alternativně domáhá zrušení rozhodnutí správního orgánu.

[29.] Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 28. června 2012

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu