



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Jarmily Ďáskové a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce: **J. K.**, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 4.10.2012, č.j. 4989-3/2012-010100-21,

t a k t o :

- I. Žaloba **se z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 18. 12. 2012 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 4. 10. 2012, č. j. 4989-3/2012-010100-21, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu Vyškov ze dne 15. 6. 2012, č. j. 8920/2012-016300-0425, dodatečnému platebnímu výměru, kterým byla žalobci dodatečně doměřena spotřební daň ve výši 568,- Kč a zároveň vyměřeno penále ve výši 114 Kč. Žalobce se rovněž domáhal zrušení prvostupňového rozhodnutí a přiznání náhrady nákladů řízení.

II. Obsah žaloby

V rámci žaloby žalobce namítl, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nedostatečně vypořádal s argumenty žalobce uvedenými v odvolání. Žalobce namítl, že s ohledem na množství zpracování kvasu není schopen ověřovat, zda jsou prohlášení pěstitelů o množství vyrobeného lihu pravdivá, a v důsledku toho nemohl akceptovat výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání, neboť všechny údaje uvedl pravdivě a vycházel z údajů, které mu poskytl zákazník. V souvislosti s větším množstvím vyrobeného lihu poukázal na skutečnost, že jediný možný přístup v takovém případě je stíhat příslušného pěstitele za přestupek podle ustanovení § 17 zákona č. 61/1997 Sb., o lihu. Zároveň v této souvislosti odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 7 Afs 95/2008-43 s tím, že ani novelizace zákona o lihu nic nemohla změnit na podstatě citovaného rozhodnutí.

Za podstatu sporu žalobce označil otázku, zda důsledky toho, že pěstitel v prohlášení podle ustanovení § 4 dost. 8 zákona o lihu uvede chybné nebo neúplné údaje, má nést ve vztahu k orgánům celní správy provozovatel pěstitelské pálenice nebo pěstitel sám.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 18. 2. 2013, odkázal na obsah jak žalobou napadeného, tak i prvostupňového rozhodnutí. Následně uvedl, že ústřední otázkou posouzení je, že se v případě obou rozhodnutí jednalo o dodatečné doměření daně podle pomůcek a žalovaný se zabýval v rámci posouzení věci v odvolacím řízení pouze naplněním podmínek pro stanovení daně podle pomůcek a jejich přiměřeností. Žalovaný konstatoval, že podmínky pro vyměření daně podle pomůcek byly splněny, neboť ani po seznámení s důvody nereagoval žalobce na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Použité pomůcky označil žalovaný za odpovídající.

K žalobcem namítanému rozhodnutí Nejvyššího správního soudu žalovaný odkázal na změnu právní úpravy zákona o lihu s tím, že pěstitel je oprávněn nechat si vyrobit v režimu pěstitelského pálení nanejvýše 30 litrů lihu zdaněného sazbou 14.300 Kč za hektolitr lihu a v případě překročení tohoto limitu je povinen provozovateli pěstitelské pálenice, jako příslušnému plátcí spotřební daně, za množství přesahující 30 litrů zaplatit při odběru tohoto vyrobeného množství spotřební daň za použití sazby 28.500 Kč za hektolitr. Delikt ní odpovědnost pěstitele nelze zaměňovat s odpovědností za řádné odvedení spotřební daně. Zároveň žalovaný poukázal na to, že pěstitel – ing. P. se zavázal k odběru množství lihu vyrobeného nad 30 litrů a zavázal se za toto množství uhradit pěstitelské pálenici při odběru spotřební daň podle zákona. S ohledem na uvedené navrhl žalovaný žalobu zamítnout.

V navazujícím vyjádření ze dne 19. 3. 2013 odkázal žalobce na změnu judikatury Nejvyššího správního soudu, a to konkrétně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 11/2012.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**, že napadené rozhodnutí žalovaného **bylo vydáno** v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

V souzené věci došlo ke stanovení daně podle pomůcek. Soud plně si vědom omezení, které vyplývají pro přezkum napadeného rozhodnutí z tohoto způsobu stanovení daně, přistoupil k věcnému přezkumu napadeného rozhodnutí do té míry, zda zde vůbec existovala daňová povinnost, kterou mohl správce daně stanovit. Dospěl-li by soud k závěru, že tato daňová povinnost neexistovala, pak není rozhodné, zda byla vyměřena dokazováním nebo podle pomůcek. Zkoumání existence daňové povinnosti je v tomto případě základem přezkumu soudem, neboť žalobce v daňovém řízení tvrdil, že mu nemá povinnost podat daňové přiznání (když ho nestihá daňová povinnost) a správce daně nemohl na situaci nepodaného daňového přiznání po výzvě správcem daně reagovat jinak než vyměřením daně podle pomůcek.

Podstatou žaloby je otázka, zda po novele zákona o lihu nese důsledky toho, že pěstitel v prohlášení podle ustanovení § 4 odst. 8 zákona o lihu uvede chybné nebo neúplné údaje, provozovatel pěstitelské pálenice nebo pěstitel sám. Je nepochybné, že před novelizací zákona o lihu, provedenou zákonem č. 95/2011 Sb., nesl důsledky vadného prohlášení pěstitel v rámci sankce za přestupek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 7 Afs 95/2008-43), nicméně posuzovaná věc spadá již do období po provedené novelizaci.

Přijetím zákona č. 95/2011 Sb. zákonodárce reagoval mimo jiné na uvedený rozsudek, o čemž svědčí důvodová zpráva k uvedenému zákonu. Právě obsah důvodové zprávy je ozřejměním úmyslu zákonodárce. Z této důvodové zprávy lze citovat následující: „*Novela zákona reaguje na rozsudek č. 7 Afs 95/2008 – 43 ze dne 2. 4. 2009 Nejvyššího správního soudu ČR, který zrušil rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové v záležitosti dodanění provozovatele pěstitelské pálenice, u kterého byla zjištěna výroba většího množství etanolu pro jednoho pěstitele, než je 30 l etanolu obsaženého v ovocných destilátech z pěstitelského pálení.*

Pro úpravu pěstitelského pálení vyjednala Česká republika při jednáních o přistoupení ČR k Evropské unii trvalou výjimku, která byla zapracována do článku 22 [směrnice 92/83/EHS](#) ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů. Zcela jednoznačně ze znění článku 22 uvedené směrnice vyplývá, že „členské státy mohou uplatňovat sníženou sazbu spotřební daně, která není nižší než 50 % základní vnitrostátní sazby spotřební daně z lihu, pro lih vyrobený pěstitelskými pálenicemi. Uplatnění snížené sazby se omezuje na 30 litrů ovocných destilátů vyrobených na domácnost pěstitele ročně, určených výhradně pro osobní spotřebu”

Výše spotřební daně z lihu obsaženého v ovocných destilátech z pěstitelského pálení je stanovena v § 70 zákona, tedy 14 300 Kč/hl etanolu. Základní sazba daně z lihu činí 28 500 Kč/hl etanolu.

Pěstitelské pálení je upraveno zákonem č. [61/1997 Sb.](#), o lihu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “zákon o lihu”), zejména v jeho § 4. Zákon o lihu stanoví, že “pěstitel si může nechat vypálit v jednom výrobním období nejvýše 30 l etanolu zdaněného sazbou spotřební daně stanovené pro ovocné destiláty z pěstitelského pálení podle zákona o spotřební dani” z ovoce vypěstovaného na vlastním pozemku.

Nejvyššímu správnímu soudu se provázání zákona a zákona o lihu jevílo jako nedostatečné a ve zmíněném rozhodnutí rozhodl tak, že sazba spotřební daně pro pěstitelské pálení v § 70 zákona je řešena odkazem na zákon o lihu a v zákoně není přímo stanoveno, že v případě lihu obsaženého v ovocných destilátech z pěstitelského pálení se jedná pouze o množství 30 l etanolu. Ze zákona o lihu ani ze zákona podle rozsudku přímo nevyplývá, že pokud provozovatel pěstitelské pálenice vyrobí pro pěstitele více než 30 l etanolu, nejedná se již o pěstitelské pálení a že provozovatel musí líh zdanit vyšší sazbou.

Při postupu podle tohoto rozhodnutí Nejvyššího správního soudu není zajištěno splnění podmínky množstevního limitu, za kterých je Česká republika oprávněna využívat trvalou výjimku pro pěstitelské pálení.”

Následně důvodová zpráva obsahuje údaje o množství zpracovaného lihu se závěrem, že “Z výše uvedených údajů správce daně vyplývá, že v praxi dochází k porušování množstevního limitu lihu obsaženého v ovocných destilátech z pěstitelského pálení. Pěstitel si buď v jedné provozovně nechá vypálit nadlimitní množství etanolu (viz tabulka 4), nebo si dá vypálit ovoce do více pálenic a v celkovém součtu také přesáhne stanovený limit (tabulka 5).

Při překročení množstevního limitu v uvedeném období pěstitelské kampaně (s částečným zahrnutím údajů za předchozí kampaň 2007 – 2008) v celkovém množství o 424,3 hl etanolu se jedná o částku daně přibližně 5,6 mil Kč. Výpočet je proveden se sazbou daně platnou ve sledovaném období, tedy základní sazba spotřební daně 26 500 Kč/hl etanolu, snížená sazba spotřební daně 13 300 Kč/hl etanolu.”

Z těchto důvodů přistoupil zákonodárce k novelizaci jak ustanovení § 4 zákona o lihu, tak i k novele navazujícího ustanovení § 70 zákona o spotřebních daních. Podstatou novelizace zákona o lihu a s ní související novelizace zákona o spotřebních daních bylo dosažení stavu zachování možnosti aplikace trvalé výjimky pro pěstitelské pálení a v konečném důsledku omezení možné aplikace snížené sazby spotřební daně pouze na třicet litrů etanolu pocházejícího z pěstitelského pálení. Je tedy na místě srovnat obě právní úpravy a porovnat novou právní úpravu s postuláty, které vytyčil Nejvyšší správní soud v již shora uvedeném rozhodnutí ze dne 2. 4. 2009, č. j. 7 Afs 95/2008-43, zejména, že „Povinnost daň přiznat a zaplatit se může odvíjet jen od jejího jednoznačného zákonného stanovení, a nikoliv od porušení povinnosti stanovené jinému subjektu. Nejvyšší správní soud již v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, publikovaném pod č. 1778/2009 Sb. NSS, dostupném na [www.nssoud.cz](#), uvedl, že: „...je třeba důsledně trvat na tom, aby podmínky zakládající daňovou povinnost...byly stanoveny v zákoně dostatečně jednoznačným způsobem. Připuštění opaku by bylo popřením požadavku legality zdanění (...) a principů právního státu, z nichž vyplývá, že úmysl zákonodárce musí být vyjádřen způsobem, který odpovídá požadavkům na určitost a jasnost právních předpisů v podmínkách

právního státu. Není-li tomu tak, nelze příslušná ustanovení aplikovat k tíži soukromé osoby, nýbrž k tíži státu. ““

Ustanovení § 4 odst. 6 zákona o lihu podle uvedeného rozsudku ve znění účinném do 30. 4. 2011 opravňoval „osobu pěstitele nechat si vyrobit ovocný destilát pěstitelským pálením, a to v maximálním množství 30 l. Zákon tedy stanoví pěstiteli množství limit a jeho překročení je pak kvalifikováno jako přestupek (§ 17 odst. 1 písm. a) zákona o lihu), resp. správní delikt v případě, že je pěstitel právnická osoba či podnikatel (§ 17a odst. 1 písm. b) zákona o lihu).“ (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 7 Afs 95/2008-43).

Při srovnání formulace uvedeného ustanovení před novelou (*Pěstitel je oprávněn si dát vyrobit v jednom výrobním období z vlastní dodané suroviny nejvýše 30 litrů etanolu zdaněného sazbou spotřební daně stanovené pro ovocné destiláty z pěstitelského pálení podle zvláštního zákona, ...*) a po novele zákona o lihu (*Pěstitel je oprávněn si dát vyrobit v jednom výrobním období z vlastní dodané suroviny nejvýše 30 litrů etanolu zdaněného sazbou spotřební daně pro líh obsažený v ovocných destilátech z pěstitelského pálení v množství do 30 litrů etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období, která je stanovena v zákoně o spotřebních daních, ...*) je zřejmé, že v rámci novely 95/2011 Sb. byla do ustanovení § 4 odst. 6 zákona o lihu včleněna další podmínka. Zatímco před provedenou novelizací bylo jedinou podmínkou omezení pěstitelského pálení množství 30 litrů etanolu, po novelizaci citované ustanovení promítá i daňové omezení a je tak důsledněji propojeno s ustanovením § 70 zákona o dani, které také prošlo zásadní novelizací.

Zatímco do 30. 4. 2011 byl v zákoně o spotřebních daních pod kódem nomenklatury 2208 v ustanovení § 70 zahrnut:

- a) Líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2208 s výjimkou destilátů z pěstitelského pálení (zdaněný sazbou 28.500 Kč/hl etanolu)
- b) Líh obsažený v destilátech ovocných z pěstitelského pálení (zdaněný sazbou 14.300 Kč/hl etanolu),

tak po novelizaci zákona o spotřebních daních je pod kódem nomenklatury 2208 zahrnut:

- a) Líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2208 s výjimkou ovocných destilátů z pěstitelského pálení v množství do 30 l etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období podle zákona o lihu (zdaněný sazbou 28.500 Kč/hl etanolu)
- b) Líh obsažený v ovocných destilátech z pěstitelského pálení v množství do 30 l etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období podle zákona o lihu (zdaněný sazbou 14.300 Kč/hl etanolu).

Zároveň nově byl do ustanovení § 70 zákona o spotřebních daních doplněn odst. 2, dle kterého *Sazba daně z lihu obsaženého v ovocných destilátech z pěstitelského pálení v množství do 30 l etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období se použije pouze v případě, že pěstitel splňuje podmínky stanovené zákonem o lihu a zároveň jsou dodrženy ostatní podmínky provozování pěstitelského pálení podle zákona o lihu.*

Na uvedené navazuje i novelizace dalších odstavců ustanovení § 4 zákona o lihu, když nově podle odst. 7 *pokud dojde pěstitelským pálením k výrobě přesahující množství 30 litrů etanolu pro jednoho pěstitele v jednom výrobním období, je pěstitel povinen si toto množství etanolu odebrat do 3 měsíců ode dne jeho výroby*, a dále ustanovení § 4 odst. 8 písm. f) zákona o lihu, dle kterého *je pěstitel 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 prohlášení, že v případě výroby uvedené v odstavci 7 si pěstitel odebere také množství etanolu nad 30 litrů a uhradí za toto množství při odběru provozovateli pěstitelské pálenice částku ve výši spotřební daně vypočtené podle zákona o spotřebních daních*.

S ohledem na zásadu legality, promítnutou do čl. 11 odst. 5 Listiny, který stanoví, že „daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“, je po novelizaci zákona o lihu a s ní související novelizací zákona o spotřebních daních dán zákonný rámec pro rozlišení zdanění lihu pocházejícího z pěstitelského pálení podle množství, které si nechá ten který pěstitel vyrobit. Předcházející právní úprava, zejména v zákoně o spotřebních daních, důsledně množstevní omezení pro možnost zdanění nižší sazbou spotřební daně nepromítala. Oproti tomu novelizovaný zákon o spotřebních daních jasně rozlišuje jako předmět daně etanol pocházející z pěstitelského pálení ve dvou množstevních skupinách. Lih v množství do 30 l etanolu je zdaněn nižší, preferenční sazbou a lih v množství nad 30 l etanolu je zdaněn standardní sazbou. Tomuto rozdělení plně korespondují nově stanovené povinnosti pěstitelů podle ustanovení § 4 odst. 6, odst. 7 a odst. 8 písm. f) zákona o lihu. Z obou předmětných zákonů bez pochybností vyplývá, že veškerý lih z pěstitelského pálení je podroben spotřební dani a zároveň je tentýž lih, tedy lih pocházející z pěstitelského pálení zahrnut ve dvou sazbách s ohledem na vyrobené množství.

V případě spotřební daně, jako daně nepřímé, je v případě pěstitelského pálení plátcem spotřební daně pěstitelská pálenice a poplatníkem je pěstitel. Jestliže zákon stanovuje zdanění lihu, který pochází z pěstitelského pálení a jehož množství překročilo 30 l etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období podle zákona o lihu, sazbou základní, tak je pěstitelská pálenice povinna odvést daň v zákonné sazbě a částce. V případě, že správce daně zjistí, že daň nebyla v řádné výši plátcem odvedena, je povinen mu daň doměřit. Poplatníkem daně je však stále pěstitel a ve vztahu k němu má plátce zákonné oprávnění (regres) domáhat se zaplacení daně ve výši, kterou měl podle zákona zaplatit, tedy v případě daně z množství většího než 30 l etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období podle zákona o lihu částky odpovídající rozdílu mezi preferenční sazbou, kterou plátce odvedl a sazbou základní. Zejména je v této souvislosti třeba odkázat na ustanovení § 4 odst. 8 písm. f) *in fine* – „a uhradí [pěstitel] za toto množství při odběru provozovateli pěstitelské pálenice částku ve výši spotřební daně vypočtené podle zákona o spotřebních daních.“

V. Shrnutí a náklady řízení

S ohledem na vyslovené závěry dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné, nicméně při provádění výslechů svědků byla podstatným způsobem porušena procesní práva žalobce, a to v takové intenzitě, která měla za důsledek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. V návaznosti na zásadně vadně provedené dokazování nebyl

žalovaným řádně zjištěn skutkový stav. V dalším řízení bude na žalovaném, aby ve světle shora uvedených závěrů zdejšího soudu opětovně provedl výsledky navržených svědků při respektování procesních práv žalobce a řádně zjistil skutkový stav, který vezme za základ svého rozhodnutí.

Ze shora uvedených důvodů nezbylo soudu, než napadené rozhodnutí žalovaného zrušit, a to i bez nařízení jednání podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) a c) s.ř.s. a věc mu vrátit k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán právním názorem tohoto soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proto mu soud přiznal právo na náhradu nákladů za právní zastoupení advokátem za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, podání žaloby, podání repliky) dle ustanovení § 11 vyhl. 177/1996 Sb., tj. 6.300 Kč a částku 3.000 Kč za zaplacený soudní poplatek, to vše navýšeno o DPH ve výši 21 %, tedy celkem 10.623 Kč.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 28. května 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu